

**EFFECTOS FISCALES DE ALGUNOS CONTRATOS DE
COLABORACIÓN EMPRESARIAL:
CONSORCIOS, UNIONES TEMPORALES Y CUENTAS EN PARTICIPACIÓN**

ANDRÉS GUEVARA GONZÁLEZ

ELIANA GARCÉS VALENCIA

UNIVERSIDAD EAFIT
ESCUELA DE DERECHO
MEDELLÍN

2012

**EFFECTOS FISCALES DE ALGUNOS CONTRATOS DE
COLABORACIÓN EMPRESARIAL:
CONSORCIOS, UNIONES TEMPORALES Y CUENTAS EN PARTICIPACIÓN**

ANDRÉS GUEVARA GONZÁLEZ

ELIANA GARCÉS VALENCIA

Monografía presentada para optar al título de Abogados

ASESORES
Dra. MARY GONZÁLEZ DE GUEVARA
Dr. JOVANY RUA PATIÑO
Abogados especialistas en Derecho Tributario

UNIVERSIDAD EAFIT
ESCUELA DE DERECHO
MEDELLÍN

2012

Nota de aceptación

Firma del presidente del jurado

Firma del jurado

Firma del jurado

MEDELLÍN, 16 DE OCTUBRE DE 2012

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	3
1. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LAS CUENTAS EN PARTICIPACIÓN, CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES	9
1.1 APROXIMACIÓN AL CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN	9
1.1.1 Descripción general a los contratos de cuentas en participación	10
1.1.1.1 Antecedentes históricos	10
1.1.1.2 Función económica	13
1.1.1.3 Definición según el Código de Comercio Colombiano	16
1.1.1.4 Características principales	18
1.1.1.5 Naturaleza jurídica	25

1.1.2	Contenido del contrato de cuentas en participación y efectos de su extinción	29
1.1.2.1	Relaciones jurídicas internas	30
1.1.2.2	Relaciones jurídicas externas	41
1.1.2.3	Extinción del contrato	44
1.2	APROXIMACIÓN A LOS CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES	46
1.2.1	Consagración legal	46
1.2.2	Evolución normativa y antecedentes jurídicos de la Ley 80 de 1993	47
1.2.3	Los consorcios y uniones temporales a la luz de la Ley 80 de 1993	51
1.2.4	Diferencia con otras figuras jurídicas	57
2.	BREVÍSIMA INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO	61
2.1	PRECISIONES ACERCA DE LA DEFINICIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO	61
2.1.1	Se rige por una serie de principios constitucionales	62
2.1.2	Se ocupa de los tributos	62
2.1.3	Imposición y recaudación	65
2.2	NOCIONES ELEMENTALES DE ALGUNOS IMPUESTOS NACIONALES Y TERRITORIALES	67
2.2.1	Impuesto de renta y complementarios	67
2.2.2	Impuesto al valor agregado (IVA)	69
2.2.3	Impuesto al patrimonio	74
2.2.4	Impuesto de industria y comercio	77
2.2.5	Retención en la fuente	79
3.	APROXIMACIONES TRIBUTARIAS FRENTE A LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN, CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES	82
3.1	Aproximación a los efectos fiscales de los contratos de cuentas en participación	82
3.1.1	Sinopsis	84
3.1.2	Impuesto sobre la renta y complementarios	85
3.1.3	Impuesto al valor agregado (IVA)	93
3.1.4	Impuesto de industria y comercio (ICA)	99
3.1.5	Algunas obligaciones formales: facturación y medios magnéticos	102
3.2	Aproximación a los efectos fiscales de los consorcios y uniones temporales	105
3.2.1	Sinopsis	105
3.2.2	Impuesto sobre la renta y complementarios	106

3.2.3	Impuesto al valor agregado (IVA)	108
3.2.4	Retenciones en la fuente	110
3.2.5	Impuesto de industria y comercio (ICA)	111
3.2.6	Contabilidad de los consorcios	112
3.2.7	Facturación	113
3.2.8	Información exógena	114
4.	CONCLUSIONES	115
5.	BIBLIOGRAFÍA	120

RESUMEN

La viabilidad de los contratos de colaboración empresarial depende de la previsión de sus consecuencias en materia tributaria. Los ámbitos contractual y fiscal no pueden ser abordados de manera inconexa en la medida en que el desconocimiento de uno u otro podría generar contingencias negativas a los esquemas bajo los cuales se pretenda desarrollar un objeto. La normatividad que conforma el sustrato del derecho tributario es por esencia dispersa, lo cual dificulta la comprensión de los alcances propios de esta rama en el derecho mercantil. Siendo las cuentas en participación, los consorcios y uniones temporales modalidades contractuales de colaboración altamente usadas en el tráfico jurídico de nuestra sociedad, resulta de vital importancia abordarlos desde la perspectiva del derecho tributario para detectar sus ventajas y riesgos y, de esta manera, proyectar su conveniencia bajo situaciones concretas de negocios.

Palabras Clave: Contratos de colaboración empresarial / cuentas en participación / consorcios / uniones temporales / Tributos / Impuesto de renta y complementarios / Retención en la fuente / Impuesto sobre las ventas (IVA) / Impuesto de Industria y Comercio (ICA) / planeación fiscal /

INTRODUCCIÓN

La permanente búsqueda sistemática de ventajas comparativas que le permita a los sujetos alcanzar, mantener y mejorar su posición en el entorno socioeconómico, ha llevado a que renuncien a figuras jurídicas individualistas y aisladas, propendiendo cada vez más por modelar esquemas de cooperación y unión de esfuerzos. La competitividad, ciertamente, es un elemento que caracteriza a la sociedad moderna en donde la globalización ha permitido enriquecer los sistemas jurídicos del mundo entero mediante la importación e implementación de tipos contractuales diversos que responden a las más amplias necesidades. Contratos antes innominados dentro de nuestra legislación son ahora reconocidos plenamente en el tráfico jurídico nacional y son constantemente modificados por vía jurisdiccional y doctrinal para ajustarse a las necesidades propias de la realidad negocial colombiana.

La colaboración entre sujetos, bien sean personas jurídicas, naturales o entes sin personalidad, se ha constituido como la herramienta jurídica para la conjunción de medios económicos e intelectuales en aras de extremar la potencia del hombre aislado. Esta es la base sobre la cual el Derecho ha contribuido a cimentar y potencializar el desarrollo de figuras que personifiquen a la colectividad para alcanzar un fin unitario y para el cual se precisa de una disciplina de grupo y de un método de vínculos que estimule y promueva la actuación conjunta. Uno de estos sistemas de vínculo son los contratos de colaboración empresarial, dentro de los cuales destacamos los consorcios, uniones temporales y las cuentas en participación.

Sin embargo, la sinergia positiva de estos sistemas o métodos de vinculación no pueden quedarse únicamente en el campo comercial y su análisis podría catalogarse de incompleto si no se tiene en cuenta las íntimas relaciones que se tejen con otras ramas del Derecho. Resulta imposible, o cuando menos, arriesgado, estudiar las figuras que ofrece el ámbito

comercial para adelantar negocios sin entender que se trata de un cuerpo complejo en el que se conjugan las más diversas normas. Es teniendo en cuenta las incontables relaciones que se configuran en el desarrollo de un esquema negocial que consideramos de vital importancia estudiar aquella injerencia recíproca que existe, particularmente, con el Derecho tributario. El Derecho mercantil y el fiscal se relacionan íntimamente día a día, lo cual se manifiesta expresamente en las disposiciones normativas, tanto de la legislación comercial como la tributaria, por lo que al estudiar una sin la otra, se podría sufrir de una miopía nefasta, cuyos efectos podrían ser altamente costosos, llevando al fracaso el desarrollo del objeto del respectivo contrato. Algunas veces las normas tributarias comprenden disposiciones de carácter sustantivo sobre las instituciones mercantiles, otras veces, son las implicaciones fiscales de la actividad comercial las que fundamentan la motivación subjetiva de ciertos actos o contratos. “Esta íntima relación de interdependencia entre ambos derechos obliga a los juristas a buscar sin recelo la armonía entre el derecho fiscal y las distintas ramas del derecho privado, muy especialmente con el derecho mercantil, evitando que se contemplen como dos ordenamientos hostiles. Y para ello es necesario empezar por la ordenación escrupulosa de los conceptos de nuestra disciplina y por descubrir en el intrincado campo de la legislación tributaria los principios generales básicos de su sistema”¹.

Ninguna estructura jurídica, ni empresarial, ni ninguna operación entre particulares escapa a las consecuencias tributarias que se derivan del acertado o desacertado manejo de las situaciones surgidas en el mundo jurídico o negocial. Las implicaciones fiscales afectan cada una de las decisiones adoptadas en el curso de los negocios². La planeación fiscal

¹ URÍA, Derecho fiscal y derecho mercantil, conf. AAMN, 1946. P. 257 y s.s.

² Un estudio adelantado por Fundes y Acopi en febrero de 2003 indicó que 41% de las pequeñas y medianas empresas no alcanzan a pasar de un año, y 50% no pasan de un tiempo entre 18 y 24 meses. **La causa principal de este fracaso se atribuye al sistema tributario**, por las altas tasas, la complejidad del mismo y la multiplicidad de gravámenes. Aunque en esta realidad influyen muchos otros factores como las sobrecargas laborales, la deficiencia tecnológica y el tiempo de crisis, la deficiente asignación de personal calificado para el manejo tributario de la empresa es una causa de gran peso. **El desentendimiento del alcance impositivo puede ser nefasto para el éxito de una empresa** que se decida emprender (PARRA ESCOBAR, Armando. Planeación Tributaria y organización empresarial. Bogotá: Legis. P. 21 y ss.).

configura una herramienta estratégica e insustituible en términos de eficiencia impositiva en el contexto de las diferentes modalidades de contratos.

Optar por una figura del derecho contractual debe hacerse siempre con miras a analizar los efectos fiscales que pueden surgir con ocasión de su desarrollo. Esta buena práctica conduce a adoptar medidas de planeación tributaria, haciendo uso de los mecanismos proporcionados por la misma ley y optimizando los recursos que deben destinarse para cumplir con las cargas tributarias. Es decir, observar las normas tributarias y comerciales, en conjunto, redunda directamente en una eficiencia en los deberes de los sujetos cumpliendo en todo momento lo señalado por las normas que conforman nuestro sistema. Esto implica la determinación de la mejor estructura contractual, teniendo en cuenta las implicaciones tributarias que se podrían presentar, temas que no pueden ser analizados de manera inconexa, por tratarse de mundos íntimamente relacionados.

Tal como lo asegura el doctor Juan Rafael Bravo Arteaga:

(...) Esos mismos derechos y obligaciones que nacen en los contratos de Derecho privado, representan la magnitud del hecho gravado (...) de manera que entre el Derecho privado y el Derecho tributario existe una estrecha conexión, pues los mismos hechos económicos interesan a las dos ramas jurídicas. Además, lo que generalmente interesa al Derecho tributario en materia de hechos económicos no son estos como tales, sino la recepción que hace el Derecho privado de esos acontecimientos de la vida económica, por lo cual resulta necesario para desentrañar el verdadero sentir de la ley tributaria, penetrar en el contenido último de la relación de Derecho privado³.

Teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, y bajo la premisa según la cual las implicaciones tributarias y contractuales no pueden ser consideradas de forma inconexa,

³ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Bogotá D.C.: 2ª edición, Ediciones Rosaristas, 1997. p. 64.

como si se tratara de dos mundos que no convergen, a través de esta monografía se pretende mostrar, que no se puede predicar un hermetismo entre estas ramas del Derecho. Después de hacer un seguimiento juicioso a las posiciones de la DIAN plasmadas en sus innumerables conceptos, así como a varias fuentes doctrinales y jurisprudenciales, se espera contribuir a la unificación -somera al menos- de las distintas posiciones que a lo largo de los años ha tenido la Administración de Impuestos y la jurisdicción de lo contencioso administrativo frente a estas figuras que están siendo cada vez más usadas.

Y es que las relaciones que se traban entre la DIAN y los contribuyentes, generalmente se ven afectadas por un aparataje fiscal confuso y de comportamiento a veces hostil. La dispersión de las normas tributarias, las sentencias erráticas de los jueces de lo contencioso administrativo frente a asuntos tributarios que minan por completo la seguridad jurídica del sistema y la confianza legítima que se debería tener con respecto a sus pronunciamientos, un alto sistema tarifario, posiciones doctrinales oficiales encontradas y una actitud manifiestamente arbitraria y contraria al principio *in dubio contra fiscum*⁴, aportan incesantemente a la erosión del sistema tributario y de su cabeza visible: la DIAN.

Es por ello que resulta de vital importancia intentar canalizar y consolidar los efectos fiscales que deberían tenerse en cuenta por los sujetos que decidan emprender la difícil tarea de asociarse mediante las figuras que serán abordadas en esta monografía. Más ahora que nos encontramos *ad portas* de una “reforma tributaria integral” producto de un entusiasmo febril cuyo contenido debe, cuando menos, preocuparnos.

*

⁴ Basta con leer los artículos 82 y 83 del proyecto de reforma tributaria que el Gobierno ha puesto en consideración del Congreso, en donde se consagra la figura del abuso en materia tributaria. Con esta norma el Gobierno rompe el principio de la presunción de buena fe del contribuyente y pretende que sean éstos quienes la demuestren en las transacciones y negocios que realizan, dejándole la carga al contribuyente de probar su inocencia, en lugar de que sea la DIAN la que demuestre la culpabilidad del contribuyente.

Con el presente trabajo no se pretende, de ningún modo, agotar el amplísimo tema de las incidencias recíprocas del derecho contractual y tributario respecto de los contratos de colaboración empresarial, en las modalidades estudiadas en esta monografía. Lo que se quiere es, conforme a la consagración legal, desarrollos doctrinales y jurisprudenciales vigentes, dar un vistazo general de los efectos tributarios de tales figuras, tras haber hecho una descripción contractual de las mismas, de forma que pueda articularse en este texto único las materias contractual y fiscal, que, como se dijo anteriormente, deberán vincularse, si por lo que se propende es por la eficiencia que exigen los mercados actuales. Consciente de las limitaciones de una monografía para agotar el análisis de cada uno de los puntos en que convergen estas materias, la exposición que se plantea en este trabajo de grado, pretende ser una base sólida y seria tras la cual pueda emprenderse la búsqueda de la figura más óptima para adelantar una empresa, desafío que se logra si además se tienen a la mano las necesidades particulares que plantea la complejidad de cada situación.

Con base en este punto de partida, esta visión conjunta permitirá, finalmente, exponer algunas reflexiones que ponen en perspectiva los puntos débiles y las fortalezas de los consorcios, uniones temporales y las cuentas en participación, de manera que quien se aproxime a este texto pueda tomar la determinación de si conviene o no optar por alguna de estas alternativas, dependiendo de las necesidades y particularidades de su empresa.

PLAN. Para llevar a cabo los propósitos planteados, en primer lugar se hará una aproximación a algunas de las modalidades contractuales de colaboración: consorcios, uniones temporales y cuentas en participación. Para ello servirán de base los desarrollos jurisprudenciales y doctrinales al respecto, así como la legislación vigente que regula tales figuras contractuales. (**Capítulo I**). En segundo lugar, se plantea una brevísima introducción al Derecho tributario, sintetizando los elementos sustanciales que lo conforman para definir los fundamentos de las categorías bajo las cuales se estudiarán los contratos antes señalados (**Capítulo II**). Finalmente, se contrastarán las normas fiscales con los esquemas contractuales para determinar los efectos vinculados a la celebración de

dichos contratos, basándose en los desarrollos doctrinales y jurisprudenciales que al respecto se han adelantado, y se plantearán, conforme se avance en la exposición, algunas reflexiones que permiten una comprensión más nítida de la convergencia de las materias contractual y tributaria respecto cada figura (**Capítulo III**).

1. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LAS CUENTAS EN PARTICIPACIÓN, CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES

1.1 APROXIMACIÓN AL CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

El objetivo de esta sección es identificar los rasgos básicos del contrato de cuentas en participación y sus características principales dentro de un contexto puramente contractual. Para abordar el contrato de cuentas de participación desde esta perspectiva, esta sección se dividirá en dos subsecciones:

- En primer lugar, se hará una descripción general a la figura del contrato de cuentas en participación (**Subsección 1.1.1**). Para ello, se señalan los antecedentes históricos de la institución (**1.1.1.1**); su función económica (**1.1.1.2**); su definición en el Código de Comercio Colombiano (**1.1.1.3**); sus características principales (**1.1.1.4**); y su naturaleza jurídica (**1.1.1.5**).
- En segundo lugar se hará referencia al contenido del contrato y los efectos de su extinción (**Subsección 1.1.2**). Para ello se hará alusión a las relaciones internas (**1.1.2.1**) y externas (**1.1.2.2**) del contrato de cuentas en participación. Para abordar las relaciones internas del contrato, se indicarán las obligaciones del partícipe gestor (**A.**) y del partícipe o partícipes inactivos (**B.**). En el tema de las relaciones externas, se hará mención a la pluralidad de gestiones. Y, Finalmente, se hablará de la extinción del contrato (**1.1.2.3**).

1.1.1 DESCRIPCIÓN GENERAL DEL CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

El contrato de cuentas en participación es una forma de colaboración empresarial que surge de la necesidad de cooperación entre dos partes, el o los partícipes gestores⁵ (también llamados gestores a secas, socios gestores o partícipes activos), de una parte, y el o los partícipes ocultos (también llamados socios ocultos o socios/partícipes inactivos), de otra, para la ejecución de un proyecto común a todas las partes y en atención al cual nacen las cuentas en participación.

El contrato de cuentas en participación se erige como una modalidad de los contratos de colaboración recíproca y una alternativa de financiación y de inversión en la que el gestor es receptor de fondos de unos inversionistas (los partícipes ocultos) para participar en los resultados (utilidades o pérdidas) de un negocio concreto que es desarrollado en forma exclusiva por el gestor.

1.1.1.1 Antecedentes históricos del contrato de cuentas en participación

Origen del contrato de cuentas en participación: la *commenda*. El contrato de cuentas en participación nació en la edad media. Sus orígenes descansan, como ocurre con varios tipos de contratos, en la figura de la “*commenda*”⁶, que presuponía la contribución económica o de servicios para participar en los beneficios de una actividad, pero limitada al riesgo de pérdida de cada miembro a lo aportado. Como lo refiere Arrubla Paucar⁷, en esa

⁵ La posibilidad de la pluralidad de gestores no ha sido un tema pacífico por la doctrina. A este punto se hará referencia en la partes de “pluralidad de gestiones”.

⁶ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Contratos mercantiles. Colombia: Legis Editores S.A., 2012. p. 304. Por medio de la *commenda* un comerciante (*commendator*) confiaba dineros o mercancías a una persona, con frecuencia capitán de nave, para que llevara a cabo operaciones mercantiles en plazas lejanas. Los provechos de la gestión se repartían entre las partes, lo mismo que las pérdidas.

⁷ *Ibíd.*, p. 393.

época, la diferencia con su predecesora y con las futuras sociedades comanditarias radicaba en el carácter oculto de la aportación del participante. En el contrato de cuentas en participación tanto el contrato como la relación que engendraba se mantenían ocultos.

Sobre la *commenda* apunta Vivante la indicación histórica de esta figura en los siguientes términos:

La commenda (commanda, commendatio, etc., de accomendare, confiar) se desenvolvió desde el principio en el comercio del mar para operaciones aisladas (...). Por varios siglos después del año 1000, la encomienda figuró simplemente como un contrato. Durante aquel largo período no se encuentra señal de un fondo social, porque la propiedad de las cosas aportadas por el (...) commendator quedaba en él o pasaba al Gerente (tractator); no se encuentra señal ni aun de una razón social, porque éste trata los negocios, que ordinariamente se efectúan en el contrato, en nombre propio o en el de quien le subviene⁸.

Amplia difusión de la figura por toda Europa en la edad media. La utilización de la figura en la edad media fue frecuente e importante, hasta el punto que, sin la participación no hubiese sido posible el comercio de mercancía y dinero en aquella época⁹. El concepto de flexibilidad, facilidad y comodidad propios de la figura y la posibilidad de que una o varias persona ocultas pudieran participar en los negocios de otra, quien era la única que se manifestaba externamente¹⁰, llevó a que la figura se difundiera por toda Europa adoptando diferentes nombres: *participatio*, *compagina secreta* (en Italia), *société anonyme* (en Francia), *conta d'amentade* (en Portugal) y sociedad secreta u oculta (en Alemania). Su implementación fue frecuente entre quienes tenían impedimentos para ejercer el comercio como la nobleza, eclesiásticos y jueces de la baja edad media europea¹¹.

⁸ VIVANTE, Cesar. Tratado de derecho mercantil. Las sociedades mercantiles. Madrid: Editorial Reus S.A., 1932. p. 136.

⁹ GARRIGUES, Joaquín. Tratado de derecho mercantil: Obligaciones y contratos mercantiles, Tomo III. Madrid: Editorial Revista de Derecho Mercantil, 1963. p. 183.

¹⁰ SOLÁ DE CAÑIZARES, Felipe. El contrato de participación en el derecho español y en el derecho comparado. Madrid: Editorial Revista de Derecho Mercantil, 1954. p. 4.

¹¹ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, Op. Cit., p.393.

Actualmente la regulación de esta figura se ha extendido a casi todas las legislaciones del mundo. Arrubla Paucar afirma:

En España se le conoce como contrato de cuentas en participación, en Portugal como conta em participacao; Mexico y Venezuela la denominan asociación de participación; Chile y Ecuador, asociación o cuentas en participación; en Argentina se conoce como sociedad accidental o en participación; en Francia se reemplazó la antigua denominación de société anonyme por la actual association en participación. En Canadá se conserva la antigua denominación Francesa; en el derecho inglés y en el estadounidense no se reglamenta la figura, pero se permite en las sociedades la presencia de un socio partner, que viene a ser lo mismo que un participante. El Código Suizo de las Obligaciones no reglamenta la figura¹².

Aplicación en el comercio y las inversiones. El contrato de cuentas en participación ha sido usado para el encubrimiento de uniones subyacentes para ventas de gran valor como por ejemplo la venta de diamantes, donde los comerciantes requieren colaboración para la ejecución de dicha actividad, sin exteriorizar la colaboración entre los miembros de la participación. Dicho contrato también ha frecuentado ámbitos donde el objetivo es que un particular pueda hacer inversiones de rentabilidad superior a la normal, aportándola a un empresario mercantil; o entre bancos y agentes financieros nacionales o internacionales, para colocar emisiones de acciones y obligaciones (sindicatos de emisión), o para especular en bolsa; o para mantener oculta la participación en el comercio, en la industria, en los servicios o en la especulación de personas o entidades que no quieren, no pueden o no deben aparecer externamente en esas actividades; o como instrumento para la concentración de empresas. Recientemente se utiliza para explicar las relaciones existentes entre los partícipes y las sociedades gestoras en los “fondos de inversión inmobiliaria”¹³.

¹² Ibid., p. 394.

¹³ BROSETA PONT, Manuel. Manual de derecho mercantil: El contrato de cuentas en participación como forma de colaboración económica. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1986. p. 357-358.

1.1.1.2 Función económica del contrato de cuentas en participación

El contrato de cuentas en participación es ventajoso para todos los intervinientes: es un mecanismo de cooperación recíproca, en beneficio de los intereses de cada una de las partes, incluyendo la eficiencia en materia fiscal que puede presentarse, dependiendo de las particularidades que acompañen al contrato, con ocasión de su celebración. En este aparte se trata de ilustrar brevemente sobre su función económica y las ventajas que representa para quienes intervienen en él.

Alternativa de financiación/inversión. Arquetipo de los contratos de colaboración, las cuentas en participación son una alternativa de financiación/inversión en la que una persona (gestor) capta fondos de distintos inversores (partícipes) que de esta forma participan en los resultados de un negocio concreto que aquella desarrolla. Se trata de una colaboración exclusivamente económica por parte del partícipe oculto. El gestor es el único responsable de la gestión del mismo¹⁴.

Así, de un lado, existe una parte que necesita dinero para ampliar sus actividades o para llevar a cabo un determinado negocio y, por otro lado, una parte que dispone de recursos, dinero u otros bienes, y que desea obtener algún rendimiento, sin que se sepa que está interviniendo en la operación llevada a cabo por el gestor¹⁵.

Facilidad de configuración y libertad de forma. Además de ser una alternativa de financiación/inversión, el contrato de cuentas en participación se caracteriza por su

¹⁴ BUITRAGO DUARTE, Bibiana. Análisis jurídico y tributario del contrato de cuentas en participación En: Revista de derecho fiscal 2. Colombia: Universidad Externado de Colombia, 2004. p. 72.

¹⁵ GARRIGUES, Joaquín. Dictámenes de derecho mercantil, Tomo I. Madrid: Aguirre, 1976. p. 986.

facilidad y simpleza. Es un contrato consensual. Su libertad de forma es absoluta. Los partícipes que así lo prefieran, pueden permanecer ocultos.

La participación no estará sujeta en cuanto a su formación a las solemnidades prescritas para la constitución de las compañías mercantiles. El objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se regirán por el acuerdo de los partícipes¹⁶.

El carácter de oculto de la participación. Esta especial característica del contrato de cuentas en participación, convierte a la figura en una opción deseable para las partes: para quien no se oculta, puede resultar ventajoso que no se conozca el hecho de que trabaja con capital ajeno o que no tiene relaciones con un tercero en su negocio; y para el partícipe oculto, resulta beneficioso, pues puede eludir presentarse como comerciante¹⁷ o como gestor de un negocio.

Ventajas frente a otras figuras. La participación, si se compara con otras figuras, representa beneficios que lo hacen preferible para la ejecución de negocios concretos. Si se compara, por ejemplo, con el préstamo, resulta beneficioso el hecho de que en las cuentas en participación, si así no se pacta, no se tengan que pagar intereses ante un evento de fracaso, y, ante un evento de éxito de la operación, puede llegar a reportar más ganancias que la tasa de interés.

Frente a la sociedad, las cuentas en participación pueden resultar ventajosas por el hecho de que permite que los partícipes inactivos se mantengan ocultos, mientras que el gestor está obrando por su propia cuenta frente a terceros. En palabras de Broseta Pont, permite que la colaboración permanezca oculta¹⁸.

¹⁶ COLOMBIA. CÓDIGO DE COMERCIO. Artículo 508.

¹⁷ GARRIGUES, Joaquín. Tratado de derecho mercantil: Obligaciones y contratos mercantiles, Tomo III, Op. Cit., p. 186.

¹⁸ BROSETA PONT, Manuel, Op. Cit., p.358.

Adicionalmente, para el desarrollo de negocios concretos, el contrato de cuentas en participación puede resultar ventajoso frente a las sociedades porque se evitan los engorrosos trámites de constitución de una sociedad, el registro de su constitución, la consecución del NIT de la misma y demás trámites obligados en las sociedades. Como lo sugiere Broseta Pont¹⁹ al no existir una organización colectiva posee un régimen jurídico menos rígido que las sociedades y, además, por sus mayores ventajas fiscales.

De otro lado, en las cuentas en participación no hay una vinculación persistente en el tiempo de los partícipes, sino que se conforma una estructura para la ejecución de un negocio u operaciones con una finalidad determinada. No existe un ánimo de asociarse en forma permanente, tal como se verá más adelante. El contrato de cuentas en participación concluye cuando se haya llevado a cabo el objeto que llevó a las partes a unirse para la consecución del fin común sin necesidad de tramites distintos a la rendición de cuentas del gestor a los partícipes ocultos, si estos últimos así lo requieren, y al reparto de las utilidades o las pérdidas en la forma convenida.

Por ejemplo, es común encontrar personas propietarias de lotes urbanizables, que no cuentan con el capital, la infraestructura, el personal o el conocimiento que requeriría adecuarlos para construir en ellos; pero pueden existir empresas constructoras que tienen la experiencia y la habilidad para gestionar los créditos y adelantar el desarrollo que precisa la propiedad. En este caso, la participación podría ser una de las respuestas para la colaboración mutua que precisan ambas partes.

Como lo anota Arrubla Paucar, en la actividad ganadera es frecuente recurrir al contrato de cuentas en participación: personas que son dueñas de fincas y que requieren de capital para el levante de ganados, pueden encontrar en la participación una forma de obtener la colaboración de capitalistas. Este contrato también es frecuente en la compra de ganado;

¹⁹ Ibid., p. 358.

para la negociación de valores, como cuando una sociedad comisionista que no es la sociedad anónima, participa con otra que sí lo es, para celebrar un contrato de *underwritting* en firme para la emisión de bonos; para todo tipo de especulaciones en bolsa; para la inversión de capital extranjero en una determinada actividad industrial o comercial; también sirve para la colaboración entre empresas o para la unión de empresas; para que un particular pueda obtener rendimiento en una actividad determinada, superiores a los que le permitiría el simple mutuo; para especular con fondos inmobiliarios, entre otras²⁰.

1.1.1.3 Definición del contrato de cuentas en participación

Definición en el Código de Comercio Colombiano. El Código de Comercio Colombiano, en el Libro Segundo, Título X, regula el contrato de cuentas en participación. El artículo 507 trae una definición de dicho contrato, y los artículos subsiguientes se refieren a la naturaleza del mismo, a sus formalidades, a las calidades del partícipe gestor y del no gestor, a sus relaciones, a sus responsabilidades en el contrato y frente a terceros, a sus derechos y obligaciones y, por último, se refiere a la remisión a la sociedad en comandita en lo no previsto en dicho Título. A continuación se señalan las disposiciones normativas que regulan el contrato de cuentas en participación, en aras de poder ver el lenguaje que precisa el Código de Comercio para referirse a la regulación de este contrato y así extraer las notas características del mismo, como se verá más adelante.

El artículo 507 define al contrato de cuentas en participación como aquél por el cual “(...) dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

²⁰ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, Op. Cit., p. 396.

El **artículo 508** dispone que “**la participación no estará sujeta en cuanto a su formación a las solemnidades** prescritas para la constitución de las compañías mercantiles” y que “el objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se registrarán por el acuerdo de los partícipes”.

El **artículo 509** establece que “**la participación no constituirá una persona jurídica** y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal”.

El **artículo 510** determina que “**el gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación**”, y que “los terceros solamente tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes inactivos carecerán de ella contra los terceros”.

Por su lado, el **artículo 511**, a propósito del límite de las responsabilidades de los partícipes ocultos **consagra que “la responsabilidad del partícipe no gestor se limitará al valor de su aportación**. Sin embargo, **los partícipes inactivos que revelen** o autoricen que se conozca **su calidad de partícipe, responderán ante terceros en forma solidaria con el gestor**. Esta solidaridad surgirá desde la fecha en que haya desaparecido el carácter oculto del partícipe”.

El **artículo 512** advierte que “**en cualquier tiempo el partícipe inactivo tendrá derecho a revisar todos los documentos de la participación y a que el gestor le rinda cuentas de su gestión**”.

El **artículo 513** dispone que “**salvo las modificaciones resultantes de la naturaleza jurídica de la participación, ella producirá entre los partícipes los mismos derechos y**

obligaciones que la sociedad en comandita simple confiere e impone a los socios entre sí”.

Y, por último, el **artículo 514** indica que **“en lo no previsto** en el contrato de participación para regular las relaciones de los partícipes, tanto durante la asociación como en la liquidación del negocio o negocios, **se aplicarán las reglas previstas en este Código para la sociedad en comandita simple** y, en cuanto éstas resulten insuficientes, las generales del Título Primero de este mismo Libro” (o sea, del Libro Segundo).

Así vistos los artículos del Código de Comercio que regulan lo atinente a las cuentas en participación, a continuación se señalan algunas de las características que se destacan a partir de su regulación:

1.1.1.4 Características del contrato de cuentas en participación

- 1. Es un contrato de colaboración.** Es un contrato de colaboración recíproca entre dos partes que persiguen una finalidad concreta con la ejecución de un negocio o varios negocios determinados. Cada uno, desempeñando el papel que le corresponde en el contrato, coadyuva para la consecución del fin determinado que llevó a la participación. Así, cada uno de ellos contrae obligaciones, que se verán cuando sean tratados los efectos internos del contrato de cuentas en participación.

Como lo refiere Broseta Pont, las cuentas en participación son un contrato de colaboración económica, por el que uno o varios sujetos aportan capital o bienes a otro, para participar en los resultados prósperos o adversos de un acto o actividad que éste desarrolla enteramente en su nombre y, aparentemente, por su única cuenta²¹.

²¹ BROSETA PONT, Op. Cit., p. 357.

2. **Hay dos partes: la parte activa y la inactiva.** En línea con lo anterior, de una parte, está el partícipe gestor, que es quien ejecuta la operación u operaciones acordadas en su propio nombre y bajo su crédito personal; y, de otra parte, está el o los partícipes ocultos, quienes contribuyen o colaboran aportando capital, bienes o servicios para la consecución del fin que se persigue con el contrato.
3. **La participación es esencialmente secreta.** La parte oculta, permanece, como lo sugiere su nombre, oculta en las relaciones del partícipe gestor con los terceros de la o las operaciones convenidas y, en consecuencia, esta parte no compromete su responsabilidad ante esos terceros, salvo que revelen su calidad de partícipes ocultos, evento en el cual entrarán a responder solidariamente con el gestor ante terceros. El partícipe oculto asume, como lo sugiere Gabino Pinzón, una función eminentemente pasiva, para dejar la función activa exclusivamente al gestor, de modo que este pueda aparecer ante terceros como el único y verdadero dueño del negocio o negocios.²²
4. **NO es necesario que ambas partes sean comerciantes, ni que la naturaleza del objeto del contrato sea mercantil.** A pesar de que el Código de Comercio parece exigir la calidad de comerciante de las partes, lo cierto es que tal calidad no es requisito indispensable para que se configure el contrato de cuentas en participación. Tampoco es requisito que la naturaleza de la operación sobre la que versa el contrato sea mercantil, como parece sugerirlo el precepto legal.

Veamos:

⊗ **El Código de Comercio**, en su artículo 507, dispone que el contrato de cuentas en participación es aquel en el que “**dos o más personas que tienen la calidad de**

²² GABINO PINZÓN, José. Derecho comercial, Volumen III: De la asociación mercantil o cuentas en participación. Bogotá: Librería Editorial Temis S.A., 1962. p. 414.

comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas (...). (Negrita y subrayas fuera del texto original).

⊗ **La doctrina**, por su parte, coincide en que no es indispensable la calidad de comerciantes de los partícipes, pero se ha debatido frente a la naturaleza sobre la cual debe versar la operación: si la operación debe ser mercantil o no.

José Gabino Pinzón considera que **NO** es indispensable que los contratantes tengan calidad de comerciante, para él, basta que el objeto del contrato verse sobre operaciones mercantiles:

Se trata de un contrato para operaciones mercantiles, que es absolutamente comercial, esto es, que tiene esa cualidad para las distintas personas que intervienen en su celebración. Lo cual no quiere decir, desde luego, que, como tal, confiera la calidad de comerciantes a las partes, independientemente de otras actividades mercantiles. Ni quiere decir tampoco que, como se ha entendido por muchos, los contratantes deban tener la calidad de comerciantes, pues basta que su objeto sea comercial, esto es que se trate de actos de comercio ejecutados por una persona con la participación o contribución de otras. Son dos aspectos distintos de la cuestión. Y no es lógico dar a las palabras de la ley –“contrato por el cual dos o más comerciantes...” – el sentido de que es un contrato reservado exclusivamente a quienes tengan esa calidad (...), porque, no obstante que el derecho comercial es, en parte, el derecho de los comerciantes, es también y especialmente el derecho de los actos de comercio y son éstos, precisamente, los que tratan de facilitarse mediante la figura contractual de la participación.

No hay razón suficientemente justificativa de la exclusión de la posibilidad de que este contrato sea celebrado entre dos o más personas no comerciantes, si cumple con la condición esencial –ella sí – de que tenga por objeto operaciones mercantiles. De manera, pues, que si dos o más personas no comerciantes desarrollan, en forma de participación, una actividad comercial, esa convención puede interpretarse como tal y regularse por las disposiciones que a ella se destinan en el código de comercio; pero si entre dos o más comerciantes se intenta desarrollar bajo esta forma una operación civil, esto es una operación que no puede ser calificada de acto de

comercio, la convención que celebren no podrá considerarse como contrato de participación, y, a los sumo, configurará una sociedad civil, una comunidad, un contrato de aparcería, según las circunstancias. Pero no es, desde luego, un contrato que por sí solo, confiera la calidad de comerciantes a las personas que lo celebran, pues que apenas una de éstas es la que debe ejecutar, “en su solo nombre y bajo su crédito personal” las operaciones que constituyen su objeto. De esta suerte los contratantes que en el código mismo se llaman partícipes inactivos” no adquieren dicha calidad, que en desarrollo de este contrato solamente pueden adquirirse, pues, por el partícipe gestor²³.

Así, en los términos en que lo concibe José Gabino Pinzón, la idea subyacente al contrato de cuentas en participación consiste en la admisibilidad de la calidad de **no comerciante** de los partícipes, pero la **inadmisibilidad absoluta de la idea de que el contrato verse sobre operaciones civiles**, so pena de degenerar en otra figura completamente diferente.

Por su parte, el autor español **Manuel Broseta Pont**, al enunciar las notas características del contrato de cuentas en participación, propone que “**NO** es necesario que ambas partes (gestor y partícipes o partícipes ocultos) sean comerciantes (...). Normalmente lo es el gestor que actúa externamente, dice; pueden serlo ambos o incluso ninguno de ellos si, por ejemplo, el contrato se estipula para la realización de un acto objetivo de comercio.”²⁴ Nada dice sobre la naturaleza de la operación que conlleva el contrato de cuentas en participación.

Jaime Alberto Arrubla Paucar, por su parte, al referirse a este particular, pone de manifiesto que la definición del Código de Comercio al referirse a la calidad de comerciantes de los partícipes, le imprime unos límites a la operación que son innecesarios. Para él basta con que el partícipe activo sea comerciante, sin que los demás tengan que serlo. “No consideramos que sea indispensable la calidad de

²³ Ibid., p. 411.

²⁴ BROSETA PONT, Manuel. Op. Cit., p. 358.

comerciante en todos los partícipes, incluso la ley considera como mercantiles todos los actos relacionados con actividades o empresas de comercio (art. 21) y además señala que si el acto fuere mercantil para una de las partes se registrará por la ley mercantil (art. 22). Así, tenemos que, si en la participación uno de los involucrados no es comerciante, de todas maneras se aplica el régimen de la participación comercial.²⁵”

Es claro que para Arrubla Paucar la calidad de comerciante del partícipe no es indispensable, como sí lo es que la operación en que “toman interés” dichos partícipes deba ser de naturaleza mercantil. Al respecto se refirió en los siguientes términos: “Nos preguntamos cual será el régimen para su disciplina si dos personas no comerciantes celebran este contrato. El contrato sería civil y atípico, pues no está regulado en la legislación civil, pero en virtud de la analogía, se aplicarían las normas de la participación mercantil (...)”²⁶”.

Si bien Arrubla Paucar reconoce la necesidad de que la operación sea mercantil para que se configure el contrato de cuentas en participación, no es radical en que no puedan serle aplicables las disposiciones de dicho contrato a uno que verse sobre operaciones civiles, por analogía, posibilidad que sería impensable para José Gabino Pinzón, quien es claro en afirmar que si no son operaciones mercantiles en las que “toman interés” los partícipes, el contrato de cuentas en participación no sería tal sino que degeneraría en otra figura jurídica.

⊗ **El Consejo de Estado**, para zanjar la posible discusión que pueda suscitar el texto de la norma respecto de si se requiere o no la calidad de comerciante de las partes en el contrato de cuentas en participación y de si la naturaleza de sus operaciones debe ser o no mercantil, en varias oportunidades **ha reiterado que no se requiere**

²⁵ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, Op. Cit., p. 397.

²⁶ Ibid., p. 398.

acreditar la calidad de comerciante de los partícipes para que se configure el contrato de cuentas en participación, **ni es exigible que dicho contrato esté dirigido a actividades de índole mercantil**. En tal sentido, la sentencia de octubre 12 de 2006 con N° de radicación 15272 (C.P. María Inés Ortiz Barbosa), recogiendo lo dicho en la sentencia de 10 de abril de 2004, expediente 13724, insistió en que “(...) **es válida la celebración de contratos de cuentas en participación que realicen los particulares** en ejercicio de la autonomía de la voluntad privada, siempre que no vulneren disposiciones legales, normas de orden público o las buenas costumbres (Art. 16 C.C.), **sin que sea exigible la calidad de comerciantes de los partícipes o que el objeto social de la sociedad esté dirigido a actividades de índole mercantil**” (negrita y subrayas fuera del texto original).

En suma: El Consejo de Estado, en línea con las consideraciones doctrinales respecto de la calidad de los partícipes, pero en contra de las consideraciones respecto de la naturaleza de la o las operaciones que conlleva el contrato de cuentas en participación, ha fijado por vía jurisprudencial la idea según la cual no es exigible la calidad de comerciantes de los partícipes ni que el contrato esté dirigido a actividades de índole mercantil.

5. **La participación es para una o varias operaciones, pero estas deben ser determinadas.** “Es necesario precisar las operaciones que comprende la participación, es decir, lo que debe ejecutar el partícipe de forma determinada. No se trata de vincular la participación a negocios en general o actividades productivas sin determinar (...). La actividad de que se encarga al partícipe activo, no puede tener una duración indeterminada, ello sería extraño a la participación, que siempre supone como contenido del encargo la operación, es decir, la ejecución concreta del negocio”²⁷.

²⁷ Ibid., p. 398.

Tal y como lo expone José Gabino Pinzón, las operaciones mercantiles en que toman interés los contratantes deben estar determinadas expresamente, aunque sea de forma simplemente genérica. No se trata de participar de los negocios de un comerciante en general, sino en alguno o algunos de ellos acordados por las partes. Pueden ser varias. Lo importante es que estén determinadas, pues constituyen el objeto del contrato y, como tal, deben determinarse siempre en aras de fijar el campo de operancia de las obligaciones de las partes²⁸.

En este punto nuestra legislación difiere, por ejemplo, de la española, donde se permite que el contrato de cuentas en participación se conciba para el desarrollo de actividades indefinidas. Al respecto se refiere Broseta Pont al indicar que *“el contrato puede estipularse tanto para la realización de un solo acto, como para la explotación de actividades económicas duraderas por tiempo determinado o indeterminado. A diferencia de lo que ocurre en otros Derechos, el nuestro (el español) no contiene instituciones diversas según se persiga una u otra finalidad. Ambas caben dentro de nuestro contrato de cuentas en participación (...)”*.

6. **Los partícipes pueden aportar diferentes bienes** (como por ejemplo: dinero, valores, inmuebles); **incluso la aportación puede ser en industria**. Como lo sugiere Arrubla Paucar, lo usual es que el partícipe activo aporte su industria, pero nada se opone a que también aporte otros bienes. Nuestro legislador al usar la expresión “toman interés” que es bastante amplia, permite que los aportes puedan consistir en diferentes cosas. En opinión de Manuel Broseta Pont, la aportación del partícipe o partícipes puede consistir en cualquier bien patrimonial que posea valor económico y sea aprovechable para el objeto del contrato²⁹.

²⁸ GABINO PINZÓN, José. Op. Cit., p. 412.

²⁹ BROSETA PONT, Manuel. Op. Cit., p. 359

7. **Los participantes deben convenir en el contrato, la proporción en la cual participarán en las ganancias o pérdidas.** Esto es conveniente, ya que la definición involucra la exigencia y podría pensarse que una indeterminación al respecto sería omitir una cuestión de la esencia del negocio. Por ello, es necesaria la determinación de la proporción o al menos fijar las bases para determinarla. Hay quienes opinan, como lo refiere Arrubla Paucar, citando a Ripert, que sería ilícita la negociación donde se señala la exclusiva participación en las pérdidas³⁰.

1.1.1.5 Naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación

En nuestra legislación, el contrato de cuentas en participación tiene una naturaleza jurídica propia. En Colombia, el contrato de cuentas en participación es un contrato autónomo, que tiene su propia naturaleza jurídica, definida por una regulación específica, con propiedades que lo hacen diferenciable de otras figuras jurídicas existentes.

Esta conclusión, en apariencia clara, ha suscitado posiciones encontradas entre doctrinantes. Lejos de haber un acuerdo universal respecto de la naturaleza del contrato de cuentas en participación, los criterios que se presentan, como lo ha señalado Arrubla Paucar, están influenciados por las legislaciones que ocupan a cada autor.

En línea con lo anterior, se ha ubicado a las cuentas en participación como un mandato, como comisión, como préstamo de arrendamiento de obra, como depósito, como sociedad, entre otros, siendo esta última la que más acogida ha tenido entre la doctrina.

“Algunas legislaciones consideran la participación como una sociedad, así por ejemplo, la reforma francesa de 1921 afirma de forma expresa que la asociación en participación es una sociedad. En Alemania la ley también califica a la figura de *stillegesellschft* como sociedad.

³⁰ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, Op. Cit., p. 397

Para algunos códigos, la participación es una asociación, como por ejemplo, el Código de comercio chileno (art. 507) y la Ley General de Sociedades Mercantiles de México (art. 252). Otras legislaciones, como la española y la nuestra, utilizan el término cuentas en participación”³¹.

Aunque en nuestra legislación las cuentas en participación hacen parte del libro consagrado a las sociedades, la independencia de que goza frente a otras figuras es clara. Tal como lo expone José Gabino Pinzón, con el reconocimiento de las cuentas en participación “no se pretendió reconocer una [nueva] especie de compañía comercial, además de las que limitativamente se incluyen en la enumeración hecha en el código de comercio; lo que se hizo fue dar nombre y fisonomía legal a un contrato que, a pesar de sus semejanzas con el de sociedad, no constituye un tipo de ésta. Por eso es por lo que reparar en las afinidades de la participación con la sociedad, para calificarla como esa sociedad ocasional y oculta, es pasar por alto la intención del legislador, tan claramente expuesta en el texto de la ley, y dejar esa otra figura jurídica sin una función específica que la distinga y la justifique suficientemente en el mundo de los negocios”³².

En nuestro ordenamiento las propiedades que imprimen el sello característico de la participación frente a las sociedades se destacan las siguientes:

- ❖ **Carácter secreto de la participación.** Esta particularidad es la que para Gabino Pinzón se erige como la que determina la verdadera y mejor diferencia específica de la participación frente a otras figuras, por ser las demás particularidades simples desarrollos o consecuencias de otras características. Como lo sugiere este autor colombiano:

³¹ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, Op. Cit., p. 399.

³² GABINO PINZÓN, José. Op. Cit., p. 417.

Es el carácter secreto el “que coloca a los partícipes en una situación eminentemente pasiva o inactiva respecto del gestor, pues que es éste, “en su solo nombre y bajo su crédito personal” quien debe ejecutar las operaciones mercantiles que constituyen objeto de la participación (...) Lo cual quiere decir que en la participación no hay, como en la sociedad, una colaboración activa de todos los interesados, pues que la función activa, la de ejecutar los negocios, corresponde a uno de ellos y los demás se limitan a tomar interés en tales negocios, contribuyendo con un aporte y participando en las utilidades y sufriendo las pérdidas que ocurran. En la sociedad hay algo más que una simple contribución al negocio o negocios, para concurrir en las ganancias o pérdidas, pues que hay una verdadera colaboración y aun en el caso de la comanditaria –en la que también está la gestión exclusivamente a cargo de los socios colectivos – los comanditarios o capitalistas tienen, por lo menos, la facultad de vigilancia y de asesoría que ejercen especialmente en forma de asamblea o junta general. Y (..) entre la sociedad y los terceros se producen relaciones jurídicas que no ocurren en la participación, que sólo da origen a relaciones entre los partícipes”³³.

❖ **Con el contrato de cuentas en participación NO surge una nueva persona jurídica.**

El contrato de cuentas en participación da lugar al surgimiento de una pura relación contractual entre los interesados, sin que nazca un nuevo ente jurídico distinto.

En tal sentido José Gabino Pinzón afirma lo siguiente:

La participación no constituye una persona jurídica distinta del gestor encargado de llevar a cabo las operaciones que determinan su objeto (...), pues que la personificación jurídica sólo opera mediante disposiciones expresas de la ley, como mera ficción o creación legal, que no puede hacerse extensiva a situaciones contractuales distintas, por más analogías que ocurran entre unas y otras. Como forma rudimentaria de colaboración, o de asociación comercial, no constituye, pues, un nuevo sujeto de derechos y obligaciones, porque no hay separación ninguna de patrimonios, toda vez que, como se dice expresamente en el mismo código, “el gestor es reputado único dueño del negocio, en las relaciones externas que produce la participación”; por eso, es por lo que las acciones de los terceros no pueden ser propuestas sino directamente o

³³ Ibid., p. 417-418.

personalmente contra el comerciante en cuyos negocios toman interés los partícipes (...).

Como consecuencia de esta impersonificación, la participación carece de razón social, de domicilio y de patrimonio colectivo (...) Porque la razón social no sólo da noticia a los terceros de la existencia de un vínculo o relación social entre varias personas, sino que facilita, en la práctica, la separación jurídica entre la actividad y el patrimonio individual de los asociados y la actividad y el patrimonio de la sociedad que gozan de esa prerrogativa legal. Y el domicilio distinto y el patrimonio colectivo –que no son sino atributos de la persona jurídica, en cuanto es un sujeto distinto y en cuanto puede adquirir derechos y contraer obligaciones – no pueden darse lógicamente sin ese supuesto necesario que es la personificación jurídica³⁴.

- ❖ **“Las cuentas en participación no producen la aparición de un patrimonio común** entre gestor y partícipes pues las aportaciones de los partícipes inactivos ingresan en el patrimonio del activo o gestor, quien adquiere su titularidad”³⁵. Éste adquiere la obligación de restituir a los partícipes ocultos su valor a la terminación del contrato y a restituir las utilidades del negocio³⁶.

Esta particularidad se desprende de la anterior característica. Como consecuencia de la *impersonificación*, la participación carece de patrimonio, pues no hay personalidad para atribuírselo. No hay en la participación autonomía patrimonial. “Los bienes aportados ingresan al patrimonio del partícipe activo quien se hace dueño de ellos obligándose con los partícipes ocultos a restituir su valor a la terminación del contrato y a repartir las utilidades del negocio”³⁷.

Garrigues señala que “no afluye la aportación a ningún patrimonio social porque no existe ninguno: falta en la cuenta en participación la autonomía patrimonial, que es

³⁴ GABINO PINZÓN, José. Op. Cit., p. 415

³⁵ BROSETA PONT, Manuel. Op. Cit., p. 360

³⁶ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, Op. Cit., p. 401

³⁷ GARRIGUES, Joaquín. Op. Cit., p. 15

consecuencia de la creación de una personalidad jurídica, distinta de los contratantes. En este dato se asemeja esta figura a la del préstamo o mutuo. Pero la entrega no se realiza como en este contrato, *obligandi causa*, es decir, para constituir o perfeccionar el contrato, sino *solvendi causa*, es decir, como efecto del contrato ya perfecto”³⁸.

❖ **La gestión del negocio es adelantada en forma exclusiva por el partícipe gestor.**

Esta es otra nota diferencial entre la participación y la sociedad. En las cuentas en participación, la gestión del negocio se lleva de forma exclusiva por el partícipe activo, quien recibió y se apropió de los fondos, mientras que en la sociedad, la gestión se rige por administradores designados en la forma prevista en los estatutos y o en la ley, según la clase de sociedad³⁹.

❖ **En la participación no existe la *affectio societatis*.** En la participación no hay ánimo de permanecer en sociedad para realizar unas finalidades comunes sino, más bien, en participar en un negocio o negocios determinados para obtener un rendimiento por los partícipes ocultos; para el gestor, su deseo es obtener capital u otros aportes para poder llevar a cabo su gestión. En esencia, en este tipo de figuras contractuales prevalece el *animus cooperandi*, o sea, una intención de ayuda mutua entre los contratantes.

1.1.2 CONTENIDO DEL CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN Y EFECTOS DE SU EXTINCIÓN

En el contrato de cuentas en participación las relaciones entre las partes están orientadas por la idea de que se trata de una vinculación de colaboración cuya existencia no se revela

³⁸ GARRIGUES, Joaquín. Curso de derecho mercantil: Contrato de cuentas en participación. Bogotá: Editorial Temis, 1987. P. 57

³⁹ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, Op. Cit., p. 401

al exterior. Las relaciones internas de los partícipes son las propias del contrato de cuentas en participación. Pero, en las relaciones con terceros, el gestor es el único que actúa en su propio nombre, pues no hay persona jurídica como tal a quien representar y administrar. El gestor vincula su responsabilidad individual.

1.1.2.1 Relaciones internas del contrato de cuentas en participación: obligaciones de las partes

A. Obligaciones del partícipe inactivo

El partícipe no gestor adquiere fundamentalmente dos obligaciones: *una positiva* de hacer el aporte **(a)**; y *una negativa* de no inmiscuirse en los negocios del gestor **(b)**, a las cuales se hará referencia a continuación.

(a) Obligación del partícipe inactivo de hacer el aporte

El aporte debe hacerse conforme a lo pactado. El aporte es la prestación fundamental de los partícipes, por tanto, debe hacerse conforme a lo pactado, haya sido entrega de capital o de cualquier otro bien de contenido patrimonial o apreciable en él.

Como lo sugiere Arrubla Paucar, el aporte debe ser entregado al partícipe activo en la cantidad, forma y términos que se haya acordado. No es necesaria la consignación inmediata del aporte. Este puede conferirse con posterioridad al contrato, en entregas parciales o como se haya convenido. A falta de estipulación expresa, no son aplicables las severas reglas establecidas sobre la aportación a una sociedad (Vivante).

Respecto de la posibilidad de que el aporte de los partícipes inactivos sea en industria o consista en la prestación de servicios, ha habido posiciones encontradas. No ha sido

pacífica la discusión. Si bien algunos autores están de acuerdo en que es posible hablar de aportes de servicios en el contrato de cuentas en participación, otros consideran que admitir tal posibilidad conduce a una desnaturalización del contrato. Por su parte, tanto la Corte Suprema de Justicia como la DIAN se han pronunciado admitiendo el aporte de servicios como una posibilidad viable en las cuentas en participación.

Arrubla Paucar, trayendo a colación las consideraciones de Garrigues y Felipe Solá de Cañizares, anota lo siguiente:

En opinión de Garrigues, de admitirlo, sería difícil mantener el carácter oculto de la aportación, puesto que esta se haría visible a través de la prestación del servicio⁴⁰. Pero la anterior opinión no está generalizada,-apunta Arrubla Paucar-, para Solá de Cañizares es admisible un aporte de industria, pues si se admite en la sociedad colectiva, también es procedente en la cuenta en participación. Se piensa que es posible la aportación del uso o el disfrute de unos bienes, lo que necesariamente implicará que el aportante mantenga la propiedad de ellos⁴¹, como por ejemplo, el uso de costosos equipos que se requieren para realizar una obra de ingeniería. También se plantea la posibilidad de que la aportación consista, tan solo en una garantía que se preste a favor del gestor. En opinión del mismo tratadista, lo que se pretende con la aportación es financiar al gestor, y ello puede hacerse mediante la entrega efectiva de dinero o por la vía indirecta, afianzándolo para que pueda obtenerlo^{42 43}.

Para Broseta Pont no son admisibles las aportaciones de trabajo o de servicios, pues para él constituirían más bien un contrato de trabajo o de servicios con participación en beneficios (...)⁴⁴.

⁴⁰ GARRIGUES, Joaquín. Tratado de derecho mercantil: Obligaciones y contratos mercantiles, Tomo III. Madrid: Editorial Revista de Derecho Mercantil, 1963. p. 202.

⁴¹ SOLÁ DE CAÑIZARES, Felipe. Op. Cit., p.133

⁴² Ibid. P. 203

⁴³ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Op. Cit., p. 405

⁴⁴ BROSETA PONT, Manuel. Op. Cit., p. 359

El autor César Vivante, ha indicado que si bien el asociado puede aportar su trabajo, tal aporte hace surgir la duda de si el contrato se perfilaría como un contrato de arrendamiento de servicios con el pacto accesorio de participación en los beneficios. En tal sentido indica:

El asociado puede aportar su trabajo, participando de las utilidades en remuneración del mismo. En esta hipótesis puede surgir la duda si el contrato tiene los caracteres de un arrendamiento de servicios con el pacto accesorio de participación en los beneficios (...) o bien los de una asociación de cuentas en participación. La cuestión se resuelve apreciando los hechos; pero es acertado resolverla en el primer sentido; especialmente cuando quien participa en los beneficios se halla en relación de subordinación para con el principal y no está expuesto a las pérdidas del negocio⁴⁵.

La Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 30 de junio de 1981 (M.P. Juan Hernández Sáenz), afirmó que en el contrato de cuentas en participación no puede establecerse la subordinación, elemento esencial de la relación laboral, por cuanto el partícipe gestor no recibe órdenes del partícipe no gestor. La Corte Suprema resaltó que el hecho de que el gestor partícipe de las utilidades y de las pérdidas en proporción a su aporte hace que el contrato de colaboración empresarial sea ajeno a la relación laboral, pues tal característica está prohibida en dicha relación.

La DIAN, en Oficio N° 099599 de 2006 (a propósito de la posibilidad de que el partícipe oculto aporte servicios), aunque ha reconocido que a quien corresponde este tema es a la legislación mercantil, ha señalado que nada obsta para que el partícipe oculto pueda hacer aportes de servicios:

⁴⁵ VIVANTE, Cesar. Op. cit., p. 584

En cuanto a su primer interrogante, referente a si puede una persona jurídica efectuar aportes en servicios' a una sociedad (sic)⁴⁶ de cuentas en participación, es necesario hacer las siguientes acotaciones:

En primer lugar este es un aspecto que escapa a la legislación tributaria y que corresponde dilucidar a la luz de la legislación mercantil.

Conforme al texto del artículo 507 del Código de Comercio:

"La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida". (Cursiva fuera de texto).

Lo anterior permite verificar que la calidad de persona no discrimina si se trata de personas naturales o jurídicas; razón por la cual tomada la expresión en su sentido natural y simple resulta aplicable a ambos tipos de persona. No obstante, es del caso precisar, siguiendo el precepto del artículo 511 del mismo código citado, que si "los partícipes inactivos que revelen o autoricen que se conozca su calidad de partícipe, responderán ante terceros en forma solidaria con el gestor. A su vez dispone que la responsabilidad del no gestor se limita al valor de su aporte.

El artículo 508 ibídem, dispone que el objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se regirán por el acuerdo de los partícipes.

Lo anterior permite concluir que un contrato de cuentas en participación se rige por el acuerdo de los partícipes, aspecto que en principio no riñe con los aportes en servicios.

La aportación tiene un carácter meramente interno. La obligación de hacer el aporte es exclusiva del partícipe gestor y del partícipe inactivo, en el sentido de que no afecta a terceros. A este propósito advierte Correa Arango que en las cuentas en participación, a diferencia de, por ejemplo, en las sociedades en comandita "(...) la obligación a cargo del partícipe de efectuar el aporte es exclusivamente frente al gestor, y de ahí la afirmación en

⁴⁶ La DIAN, al calificar el contrato de cuentas en participación como una sociedad incurre en una falta de tecnicismo inadmisibles, pues ya se ha explicado ampliamente que las cuentas en participación tienen su propia naturaleza jurídica reconocida por la ley. Entre otros elementos, carecen de personalidad jurídica.

el sentido de que su aportación tiene un carácter meramente interno”⁴⁷. En esa medida, la responsabilidad del partícipe oculto es a favor del gestor, quien podrá exigir al partícipe oculto el pago del aporte al que se obligó en el contrato, en caso de incumplimiento.

(b) Obligación del partícipe inactivo de no inmiscuirse en los negocios del gestor

El artículo 507 del Código de Comercio repara en tal obligación al disponer que la ejecución de las operaciones mercantiles en el contrato de participación corresponderá a uno de los partícipes en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. En este contrato el partícipe gestor se reputa como único dueño del negocio mientras que el partícipe no gestor se mantiene oculto (no obstante responder de forma solidaria con el partícipe gestor ante terceros si revela o autoriza revelar su condición de oculto).

Ese carácter secreto significa que el partícipe no gestor queda reducido a una situación de inactividad en relación con el desarrollo del objeto del contrato de cuentas en participación, asumiendo una función eminentemente pasiva, para dejar la función activa exclusivamente al gestor, a fin de que este último pueda aparecer ante terceros como el único y verdadero dueño del negocio o negocios.

Lo anterior no obsta para que el o los partícipes inactivos puedan estipular fórmulas de control y vigilancia de la gestión. Y es que ello es apenas lógico si se considera que en el ejercicio del negocio o negocios el partícipe ve directamente involucrados sus intereses económicos. En este sentido, el artículo 512 del Código de Comercio se pronuncia respecto del derecho del partícipe inactivo de revisar los documentos de la participación y de pedir al gestor cuentas de su gestión.

⁴⁷ CORREA ARANGO, Gabriel. De los principales contratos mercantiles. Medellín: Biblioteca Jurídica Diké, 1988. p. 208.

Así pues, “los partícipes inactivos u ocultos deben aportar el capital que, invertido y administrado exclusivamente por el gestor, constituye la fuente de las utilidades que tienen derecho a percibir; y el partícipe activo o público, esto es, el gestor de los negocios, debe desarrollar estos y rendir cuentas a sus copartícipes, en los términos del contrato”⁴⁸.

B. Obligaciones del partícipe gestor

El gestor se configura como pieza clave dentro del contrato de cuentas en participación, pues es quien se encarga de ejecutar el acto o actividad en atención al cual nacieron las cuentas en participación. El vocablo “gestor” es de por sí sugestivo de su papel dentro del contrato: designa cuál es el contratante a quien corresponde la gestión.

A este propósito, Gabino Pinzón sugiere que el gestor es autónomo dentro del ámbito del contrato, especialmente en las relaciones externas que derivan de él. No es pues un mandatario o simple administrador, no obra en nombre de los partícipes, ni siquiera por cuenta de ellos. Los negocios que celebra con terceros en cumplimiento del contrato de cuentas en participación, no son negocios de sus copartícipes que produzcan efectos respecto de ellos, sino que son negocios suyos. De hecho, los terceros sólo tienen acción contra el gestor, quien se obliga directamente con ellos. En ninguna hipótesis tienen los partícipes inactivos acción contra los terceros.

(a) Destinación de la participación al objeto pactado

El gestor está obligado a invertir los aportes efectuados por los partícipes inactivos conforme a lo pactado en el contrato, sin que sea lícito apropiárselos ni desviar la destinación de lo pactada en el mismo. En tal sentido apunta Garrigues que es al gestor a

⁴⁸ GABINO PINZÓN, José. Op. Cit., p. 429.

quien corresponde “emplear la aportación del partícipe de manera adecuada a la naturaleza y finalidad del negocio”⁴⁹.

(b) Explotar el negocio, acto o actividad pactada

El gestor soporta la obligación de explotar el negocio, acto o actividad determinada en el contrato de cuentas, según Broseta Pont⁵⁰, “(...) con la diligencia de un ordenado comerciante y de un representante legal (...), pues de lo contrario defraudaría las esperanzas del partícipe, al que privaría de la rentabilidad o ganancias esperadas”.

Tal explotación del negocio deberá hacerse conforme a lo estipulado por las partes en el contrato de cuentas en participación. No puede el gestor *motu proprio* y sin el consentimiento de las partes modificar el objeto del contrato, pues estaría alterando de forma unilateral la base económica del contrato, que se considera la circunstancia que llevó al otro contratante a celebrar el contrato⁵¹.

Esta obligación a cargo del gestor no excluye en sí misma la posibilidad de que el partícipe oculto, si así lo pactan las partes, se reserve el derecho de participar de la gestión y en el control de la misma, pero todo ello en relación con operaciones meramente internas, pues, como lo indica Arrubla Paucar, el contrato no tendría razón de ser si los partícipes ocultos actúan abiertamente frente a terceros como parte visible del contrato⁵².

(c) Emplear la diligencia y cuidados ordinarios en el buen desempeño de la gestión⁵³

⁴⁹ GARRIGUES, Joaquín. Op. Cit., p. 60.

⁵⁰ BROSETA PONT, Manuel. Op. Cit., p. 361

⁵¹ Ibid., p. 60.

⁵² ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Op. Cit., p. 406 y 407

⁵³ Ibid., p. 407

Esta obligación, expresada en estos términos de Solá de Cañizares, consiste obrar con la diligencia que emplea un buen comerciante en sus propios negocios.⁵⁴

A este propósito Arrubla Paucar indica:

La naturaleza de la obligación del gestor es de medio, es decir, se obliga a poner toda la diligencia y cuidado en la buena marcha de la gestión, a colocar toda su experiencia al servicio de la empresa en que se han interesado los partícipes, pero no se obliga a resultados concretos. Tanto es así que todos los contratantes participan en su utilidad o en las pérdidas, si las hay.

(...) Si las pérdidas sobrevienen como consecuencia de la negligencia del partícipe activo en el desarrollo y la ejecución de la operación, estará obligado a indemnizar los perjuicios que cause a los demás partícipes, los cuales podrán consistir en el valor de su aportación, y en los beneficios dejados de percibir y que de no haber mediado la negligencia, se hubieren obtenido⁵⁵.

(d) Abstenerse de disponer de la empresa sin el consentimiento de los demás partícipes

El autor español Garrigues se ha referido a esta obligación, al tratar el tema de las relaciones jurídicas internas del contrato de cuentas en participación, en los siguientes términos:

El gestor no puede transformar por su sola voluntad el objeto de la empresa; (...) del mismo modo le está prohibido al gestor enajenar su empresa sin consentimiento del partícipe, porque esta enajenación hace imposible la subsistencia del contrato al faltarle su base económica; (...) también le está prohibido al gestor detraer elementos de la explotación de su empresa para llevarlos a otra, aunque estos elementos no sean los

⁵⁴ SOLÁ DE CAÑIZARES, Felipe. Op. Cit., p. 144

⁵⁵ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Op. Cit., p. 407

*aportados por el partícipe (en el caso de que la aportación de este no sea dineraria)*⁵⁶.

No existe consenso en la doctrina sobre la obligación del gestor de no establecer otra empresa con el mismo objeto al del contrato. En términos de Garrigues “el gestor no puede establecer otra empresa de objeto similar, siempre que el establecimiento de la nueva empresa tenga como consecuencia la desaparición o disminución de la productividad de la empresa objeto del contrato de cuentas en participación”⁵⁷.

Solá de Cañizares considera que no habría prohibición en tal sentido, por no haber consagración legal que lo prohíba. Para Solá de Cañizares se sabe que el gestor es un comerciante y que, en esa medida, puede concluirse que está habilitado para llevar a cabo actividades similares, a no ser de que de forma expresa se le prohíba⁵⁸.

Arrubla Paucar resuelve el problema para nuestra legislación recurriendo al deber de buena fe que asiste a todos los contratantes. Al respecto señala:

*En la legislación colombiana no hay norma expresa que prohíba al gestor realizar operaciones similares a la naturaleza del encargo que recibe en la participación. Consideramos que el problema se resuelve invocando el deber de buena fe, al cual están obligados todos los contratantes, activos o inactivos, y que en la etapa de ejecución del negocio, les obliga a tener lealtad en el trato. Si el gestor o cualquiera de los demás partícipes, establecen competencia a la participación, además de estar posiblemente incumpliendo su obligación de diligencia, cuando se trata del primero; todos los competidores estarían desatendiendo su deber de buena fe en esta etapa del contrato*⁵⁹.

⁵⁶ GARRIGUES, Joaquín. Op. Cit., p. 61

⁵⁷ Ibid., p. 61.

⁵⁸ SOLÁ DE CAÑIZARES, Felipe. Op. Cit., p. 148.

⁵⁹ ARUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Op. Cit., p. 408.

(e) Rendición de cuentas

El artículo 512 del Código de Comercio colombiano confiere al partícipe inactivo el derecho de revisión sobre los documentos de la participación y de rendición de cuentas por parte del gestor, lo que se traduce en una obligación para el gestor en esos dos sentidos. Así, el gestor queda obligado a llevar documentos que soporten las actividades de la participación, disponibles durante la ejecución del contrato para que los partícipes ocultos ejerzan su derecho a revisarlos y, además, está obligado a rendir cuentas de su gestión al partícipe inactivo, conforme a lo pactado en el contrato.

La legislación colombiana NO establece la periodicidad con la que el gestor debe rendir cuentas, ni aquella con la que el partícipe oculto puede solicitarlas. Al respecto, Arrubla Paucar⁶⁰ anota que la obligación del gestor así como el correlativo derecho del partícipe oculto deberán estar en armonía con la naturaleza del encargo, de manera que no se perturbe al gestor en su labor y que no se limite el derecho a la información que tienen los partícipes. Para este autor lo lógico es que si se trata de operaciones de corta duración, las cuentas deberán rendirse una vez concluyan; pero tratándose de operaciones de larga duración, podrá establecerse períodos para realizar cortes y rendir cuentas parciales de la operación.

No obstante no establecerse periodicidad para la rendición de cuentas, en virtud de la remisión expresa a la sociedad en comandita simple en lo no previsto para las cuentas en participación⁶¹, debe considerarse la necesidad de hacer una rendición de cuentas anual. Ello si se tiene en cuenta que tanto el gestor como los partícipes pueden encontrarse, como ocurre en la mayoría de los casos, obligados a presentar declaración de renta, y que en esta se deben reportar los ingresos, costos y gastos realizados en el período gravable, a menos

⁶⁰ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Op. Cit., p. 408.

⁶¹ COLOMBIA. CÓDIGO DE COMERCIO. Artículo 512.

que se trate de ingresos diferidos. Por lo anterior, la necesidad de que tanto los cortes como rendición de cuentas se hagan al menos con esta misma periodicidad.

¿Cuál es la mejor herramienta para la revisión y rendición de cuentas? Si bien la obligación de llevar contabilidad está supeditada a la calidad de comerciante, no por ello puede excluirse este medio como el idóneo para la revisión y rendición de las cuentas en el contrato para quienes no ostenten tal calidad. De manera que, aún en el evento de que el gestor no se encuentre obligado a llevar contabilidad, se hace recomendable establecer como obligación a cargo de este hacerlo conforme a los lineamientos fijados por el Decreto 2643 de 1993⁶², a las instrucciones impartidas por la Superintendencia de Sociedades a través de la Circular Externa N° 115-006 de 23 de diciembre de 2009 y los lineamientos definidos por la DIAN al respecto.

(f) Distribución de ganancias y pérdidas

Esta obligación es consagrada en el artículo 507 del Código de Comercio⁶³. La distribución de ganancias y pérdidas coincide normalmente con la liquidación del contrato de cuentas en participación, cuando el término de duración del mismo es inferior a un año. Pero, si es un contrato de cuentas en participación con duración prolongada, nada obsta para que tal distribución tenga carácter de periódica y repetida a lo largo de la vida del contrato, teniendo en consideración lo anotado anteriormente.

➤ Pluralidad de gestiones

⁶² Normas de contabilidad aceptadas en Colombia.

⁶³ **El artículo 507 define al contrato de cuentas en participación** como aquél por el cual “(...) dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida (subraya y negritas fuera del texto original).

Arrubla Paucar considera posible que haya varios partícipes ocultos y varios partícipes gestores. Al respecto indica:

(...) Pueden incurrir varios partícipes inactivos en las cuentas en participación. También es factible que la pluralidad de sujetos se presente en la posición contractual del gestor; pueden contratar varios gestores para realizar cada uno de ellos una operación distinta o para realizar la misma operación en concurso. Todos los gestores responden frente a los partícipes inactivos, pero frente a los terceros, responde el partícipe activo que haya realizado la operación. Nada se opone a esta pluralidad de gestores en el derecho colombiano. Serían dificultades de orden práctico las que no hagan recomendable la concurrencia de gestores; será la naturaleza de la operación la que indique o no la procedencia de la figura⁶⁴.

Gay de Montela⁶⁵ considera al respecto la posibilidad de la estipulación de un consejo de administración por parte de los gestores, sólo con el objeto de facilitar la dirección y el control de los negocios comunes.

1.1.2.2 Relaciones jurídicas externas del contrato de cuentas en participación

El artículo 510 del Código de Comercio dispone que “el gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación”, y que “los terceros solamente tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes inactivos carecerán de ella contra los terceros”.

El artículo 511, por su parte, dispone que “la responsabilidad del partícipe no gestor se limitará al valor de su aportación. Sin embargo, los partícipes inactivos que revelen o autoricen que se conozca su calidad de partícipe, responderán ante terceros en forma

⁶⁴ IBÍD. P. 410

⁶⁵ GAY DE MONTELA, Rafael, Tratado práctico de sociedades mercantiles, Barcelona, Bosh, 1942. P. 334, Citado por ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Op. Cit., p. 410.

solidaria con el gestor. Esta solidaridad surgirá desde la fecha en que haya desaparecido el carácter oculto del partícipe”.

Conforme a las disposiciones antes indicadas, se precisa lo siguiente:

- 1) **En las relaciones externas de la participación, el gestor se muestra como el único dueño.** Frente a terceros el gestor se muestra como el único dueño del negocio. Actúa en su propio nombre y, en consecuencia, adquiere los derechos y las obligaciones nacidos en ejercicio de su actividad.

El gestor no actúa ni como representante ni como mandatario de los demás partícipes, actúa en su nombre propio, comprometiendo su sola responsabilidad y patrimonio.

Al respecto, es importante mencionar la calificación que Garrigues atribuye a este fenómeno. Para este autor, el gestor estaría enmarcado dentro de “la llamada representación mediata o indirecta, cuyo perfil se dibuja en el doble dato de actuar el gestor en su nombre, pero en interés suyo y del partícipe”⁶⁶(subraya fuera de texto original).

- 2) **Regla general y excepción frente a la posibilidad de incoar acciones del gestor, los partícipes ocultos y los terceros.**

⁶⁶ GARRIGUES, Joaquín. Op. Cit., p. 62.

La explicación de la llamada representación mediata o indirecta puede consultarse en el mismo libro, en la página 35.

El artículo 510 del Código de Comercio establece la siguiente **regla general** frente a la posibilidad de iniciar acciones en el contrato de cuentas en participación:

- Los terceros solamente pueden incoar acciones contra el gestor (o sea, no pueden hacerlo contra los partícipes ocultos); y
- Los partícipes ocultos no tienen acción contra los terceros, es decir, el único que la tiene contra ellos es el gestor.

Sin embargo, frente a esta regla general, el artículo 511 del mismo código consagró su excepción en caso de revelación de la calidad del partícipe oculto:

Excepción. – **Revelación de la calidad del partícipe oculto:** Los partícipes ocultos responderán de forma solidaria con el gestor si revelan o autorizan revelar su calidad de partícipes ocultos dentro del contrato de cuentas en participación. En ese evento, la responsabilidad solidaria surge desde el momento en que se haga pública su calidad de partícipe oculto en el negocio⁶⁷.

Frente a este régimen deben señalarse algunos eventos respecto de los cuales se ha discutido la posibilidad de romper la regla general establecida por el artículo 510 de la legislación mercantil colombiana:

⁶⁷ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Op. Cit., p. 409. Es importante señalar que para Arrubla Paucar⁶⁷, esta salvedad desnaturaliza el principio general de la responsabilidad que impera en la participación

- **Acciones subrogatoria o indirecta y pauliana:** Como lo apunta Broseta Pont⁶⁸, “discutible resulta, siquiera, que entre el partícipe y los terceros puedan ejercitarse las acciones subrogatoria o indirecta (p. ej.: para exigir los desembolsos no verificados por el partícipe), y, en su caso, la pauliana (p. ej.: para anular las fraudulentas condonaciones de deudas entre gestor y partícipe)”.
- **Cesión del gestor a los partícipes ocultos de sus derechos:** A esta posibilidad hace alusión Garrigues cuando sugiere que si el gestor hace una cesión formal de sus derechos a los partícipes ocultos, los terceros podrán incoar acción contra ellos⁶⁹.

1.1.2.3 Extinción de las cuentas en participación

Como lo sugiere Arrubla Paucar⁷⁰, el contrato de cuentas en participación puede extinguirse por cualquiera de las siguientes causas:

- (a) **Por la ejecución de la operación encomendada.** Por su extinción natural, pues se han cumplido todas las obligaciones. La forma normal de agotar el contrato, como lo refiere Arrubla, es con el cumplimiento de la finalidad buscada por los contratantes. Cuando se concluye la operación llevada a cabo por el gestor, solo queda pendiente por parte del mismo la rendición de cuentas y la distribución de las utilidades o pérdidas, conforme a lo pactado, para que pueda hablarse de una extinción total del contrato.

⁶⁸ BROSETA PONT, Manuel y MARTÍNEZ SANZ, Fernando. Manual de derecho mercantil, Vol. I. Madrid: Tecnos, 2008. p. 324

⁶⁹ GARRIGUES, Joaquín. Op. Cit., p. 62.

⁷⁰ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Op. Cit., p. 410

- (b) **Por vencimiento del plazo.** Siempre que no medie un acuerdo expreso o tácito de prórroga, el contrato terminará por el transcurso del tiempo fijado como plazo por las partes para la ejecución de la operación u operaciones objeto del contrato, quedando pendiente la rendición de cuentas y la distribución de las utilidades o pérdidas, conforme a lo pactado, por parte del gestor.
- (c) **Por mutuo acuerdo de los contratantes.** Siguiendo el aforismo del derecho conforme al cual las cosas se deshacen como se hacen, las partes, de común acuerdo, pueden dar por terminado el contrato de cuentas en participación.
- (d) **Por el desahucio de cualquiera de las partes.** “Es posible, y conveniente, que en el contrato se establezca la posibilidad de que cada parte pueda darlo por terminado avisando a la otra con un término prudencial. Este tipo de estipulación es frecuente cuando las operaciones a realizar lo permiten. El aviso o denuncia del contrato, también se suele acordar como una forma de previsión del incumplimiento contractual, para cuando el gestor no realiza sus obligaciones. De esta manera, no habría que esperar a la sentencia judicial que declare la terminación por incumplimiento, con la denuncia del contrato, si la causal era real, la parte cumplida podría determinar su terminación”⁷¹.
- (e) Por la imposibilidad en la ejecución de la operación u operaciones objeto del encargo.
- (f) Por el estado de insolvencia del gestor.
- (g) **Por la muerte del gestor,** a no ser que se haya estipulado en el contrato su continuación con los herederos del gestor fallecido.

⁷¹ Ibid., p. 411.

1.2 APROXIMACIÓN A LOS CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES

El objetivo de esta sección es identificar los rasgos básicos de los consorcios y uniones temporales, así como sus características principales dentro de un contexto puramente contractual. Para abordar estas figuras desde la perspectiva planteada, esta sección se dividirá en dos subsecciones:

En primer lugar se hará una descripción general de las figuras y su consagración legal (**Subsección 1.2.1**); en segundo lugar, se mencionará la evolución normativa y los antecedentes jurídicos de la Ley 80 de 1993 (**Subsección 1.2.2**); en tercer lugar se observarán los consorcios y uniones temporales a la luz de la Ley 80 de 1993 (**Subsección 1.2.3**); para finalmente diferenciar estos contratos con otras figuras jurídicas presentes en la legislación colombiana (**Subsección 1.2.4**).

1.2.1 Consagración legal

Los consorcios y las uniones temporales, como figuras jurídicas independientes y formalmente definidas, encuentran su consagración normativa en los artículos 6° y 7° de la ley 80 de 1993, también conocida como el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. Dice el artículo 6° de la mencionada ley:

***De la Capacidad para Contratar.** Pueden celebrar contratos con las entidades estatales las personas consideradas legalmente capaces en las disposiciones vigentes. También podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y uniones temporales.*

Las personas jurídicas nacionales y extranjeras deberán acreditar que su duración no será inferior a la del plazo del contrato y un año más.

Acto seguido, el artículo 7º define, someramente, qué se debe entender por tales figuras y permite percibir en dónde estriban sus diferencias. Reza de la siguiente manera:

De los Consorcios y Uniones Temporales. Para los efectos de esta Ley se entiende por:

- 1. Consorcio:*** cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.
- 2. Unión Temporal:*** cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal

1.2.2 Evolución normativa y antecedentes jurídicos de la Ley 80 de 1993

En un primer momento, el estatuto de contratación pública configurado mediante el Decreto-Ley 150 de 1976 y reglamentado posteriormente por el decreto 106 de 1977, aceptaba tímidamente la posibilidad de que una obra pública pudiera ser ejecutada de manera mancomunada entre varios sujetos. El marco jurídico en el cual se originó formalmente la figura del consorcio se redujo a tres artículos del decreto-ley mencionado anteriormente y los cuales estipulaban lo siguiente:

ARTÍCULO 3o. DE LOS CASOS EN QUE VARIAS PERSONAS PUEDEN PROPONER CONJUNTAMENTE. Cuando se considerare que de la ejecución conjunta de una obra se derivan beneficios para la entidad

contratante, ésta dispondrá que dos o más personas pueden (sic) formular una misma propuesta.

ARTÍCULO 4o. DE LA RESPONSABILIDAD DEL CONSORCIO. *A quienes en el evento previsto en el artículo anterior se les adjudicare un contrato, responderán mancomunada y solidariamente por su celebración y ejecución.*

ARTÍCULO 5o. DE LA PROHIBICION DE CEDER EL CONTRATO. *Celebrado el contrato con varios proponentes no podrá haber cesión del mismo entre quienes integran el consorcio.*

Así pues, de los artículos precedentes se pueden extraer como notas características que la presentación de propuestas conjuntas para contratar con el Estado resultaba siendo una excepción a la regla general de la singularidad en la parte contratante. Además, para poder hacer uso de esa excepción, resultaba indispensable contar con la autorización expresa de aquella *entidad contratante*, lo que suponía un esfuerzo por parte de los proponentes tendiente a demostrar el beneficio que reportaría para la Administración la conjunción de esfuerzos. Y, claramente, la responsabilidad atribuida a los contratistas era contundente, toda vez que expresamente decía la norma que “responderán mancomunadamente y solidariamente” tanto en la celebración del contrato como en su posterior etapa ejecutiva.

En 1983, durante la presidencia de Belisario Betancur, se expidió el Decreto-Ley 222 que derogó expresamente el contenido del decreto 150 de 1976 y configuró un nuevo estatuto de contratación pública. En esta nueva empresa legislativa, se pretendió dar a la figura del consorcio un nuevo empuje, puliendo sus elementos constitutivos y ahondando en las características que circunscriben al consorcio. Siendo la estructura similar, los pilotes sobre los que se soporta fueron más profundos y cimentaron lo que hoy en día, a la luz de la ley 80 de 1993 entendemos como consorcios y uniones temporales. El artículo 4º del decreto-ley 222 explicita la forma en la que la autorización de la entidad contratante se debe dar para que se genere el consorcio, y dispone que ésta deberá ser presentada por el representante legal de la entidad con anterioridad a la apertura de la licitación, o del concurso de méritos, o de la celebración del contrato, según fuere el caso. Si bien la

legislación anterior consolidó la autorización como elemento obligatorio para la conformación del consorcio, fue a partir de la entrada en vigencia del decreto ley 222 que fue puntualizada. Además, esta nueva legislación dispuso expresamente que en el pliego de condiciones o en la invitación, deberá figurar la posibilidad de proponer conjuntamente y no podrá ser motivo de adendo, circunscribiendo así los momentos en los que se podía solicitar esta excepción.

Se mantuvo la solidaridad en la ejecución del contrato adjudicado e igualmente se prohibió expresamente la cesión de la posición entre las partes que presentaban la propuesta, pero se permitió la cesión del contrato a terceros, siempre y cuando se cumpliera con la obligación de informar a la entidad contratante y recibir su autorización para tal operación. Y es que la autorización a la que hacía referencia la norma no era para celebrar el contrato, sino para presentar conjuntamente la propuesta⁷², situaciones completamente distintas aunque la línea divisoria entre ambas resultara tenue. Porque, como más adelante se verá, una cosa es autorizar a varios individuos a proponer conjuntamente la celebración de un contrato y otra muy distinta es adjudicarle el contrato a un ente compuesto por varios proponentes. Bajo el esquema introducido por el Decreto 155 y mejorado por el 222 de 1983, el contrato que se le adjudicaba a los proponentes bajo un consorcio, era suscrito con cada uno de los integrantes del consorcio bajo el cual se presentaba la propuesta.

Así las cosas, durante la vigencia de la normatividad antes señalada, el consorcio distaba mucho de lo que hoy se entiende con tal expresión. En ese entonces, un consorcio no era más que el nombre que recibía un conjunto de sujetos que proponían colectivamente la celebración de un contrato, sin que esta agrupación configurara un sujeto autónomo, titular de derechos y obligaciones. Es más, el contrato, bajo ese esquema, no se adjudicaba al *consorcio* sino a cada uno de los integrantes del mismo, es decir, individualmente considerados. Dado que la normatividad que respaldaba a esta figura era apenas incipiente,

⁷² COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Gaceta N° 75 (septiembre 23 de 1992).

los organismos judiciales de la época intentaron esclarecer el concepto y los efectos que se configuraban al suscribir un consorcio en los términos del Decreto-ley 222. Es en medio de esta incertidumbre que la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado resolvió una consulta elevada por el entonces Ministro de Desarrollo Económico sobre el *status* jurídico del consorcio y arroja una luz sobre el tratamiento que se le debía dar según la legislación entonces vigente. Al absolver la Consulta, la Sala consideró lo siguiente:

El Consorcio no genera una nueva sociedad mercantil, porque al no estar constituida con todos los requisitos legales, no forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados (art. 98 del C. de Co.). Por similares razones tampoco es una sociedad irregular (art. 500 del C. de Co.). Tampoco es una sociedad de hecho en definición legal, y por esta misma carece de personería jurídica (C. de Co., arts. 498 y 499). Ni la ley lo considera Cuenta en Participación, que además, carece de personería jurídica (art. 509 del C. de Co.) De otra parte, el Registro del Consorcio como Establecimiento de Comercio en una Cámara de Comercio constituye un mero instrumento de publicidad que no genera por ley personería jurídica.

Con el Consorcio se trata de aunar los esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica, por parte de dos o más personas con el objeto de contratar con el Estado, sin que ello ocasione el nacimiento de una nueva persona jurídica por cuanto cada uno de los integrantes conserva su independencia, su autonomía y facultad de decisión. El término de duración del consorcio, así como la forma e intensidad de colaboración de quienes lo integran dependerá del contrato o de la obra pública a ejecutar⁷³.

Es claro que en el marco de la potestad de configuración legislativa de la que goza el Estado, el legislador no optó por vincular el consorcio a una categoría contractual específica prevista en la normatividad comercial o civil. Tal como lo informó el Consejo de Estado, esta figura no puede enmarcarse dentro del catálogo de figuras societarias, ni en una sociedad de hecho, ni en ningún otro conglomerado que la legislación haya

⁷³ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil; Consejero Ponente: Jaime Betancur Cuartas; respuesta del 23 de julio de 1987

contemplado. Al no existir una figura jurídica a la cual se le pueda asimilar, se consolidó como un contrato atípico.

Como se puede vislumbrar, antes de la ley 80 de 1993, el término *consorcio* no contemplaba el significado que hoy se le atribuye a esta figura de colaboración empresarial. En ese entonces, este término podía referirse indistintamente a lo señalado en el Decreto-ley 222 o a su acepción natural como una agrupación de entidades para adelantar negocios en el sector real, sin un marco jurídico que determinara sus elementos más esenciales ni sus efectos entre los mismos contratantes y terceros. Pues tal como lo expresa la exposición de motivos de la ley 80 de 1993, la denominación de *consorcio* es la que se le da “a la presentación conjunta de una misma propuesta que, en caso de resultar favorecida, impone la celebración del contrato con todos y cada uno de los proponentes, quienes en tal virtud, asumen una responsabilidad solidaria por su celebración y ejecución frente a la entidad (estatal)”.

1.2.3 Los consorcios y uniones temporales a la luz de la Ley 80 de 1993

Ciertamente, el primer intento legislativo serio y claro en materia de contratación que consagró los consorcios y las uniones temporales como sujetos con capacidad para contratar fue la ley 80 de 1993, también conocido como el Estatuto General de la Contratación de la Administración Pública. La exposición de motivos de dicha ley es clara en propender por mantener el núcleo jurídico fundamental del consorcio, tal como se venía perfilando a partir de los decretos-leyes 155 de 1975 y 222 de 1983, y tomándolo como referente procedió a estructurar la nueva figura de la unión temporal, como más adelante se verá.

Sin embargo, este texto explicativo del proyecto de ley se torna confuso cuando consignó una “modificación sustancial” mediante la cual se pretendía el reconocimiento de

personería jurídica a aquel conjunto de sujetos conformados bajo estructuras consorciales o unidos temporalmente. Con la extraña excusa de dejar atrás discusiones en torno a su naturaleza, “el hecho de reconocerle personalidad jurídica impone la necesidad de que los consorciados⁷⁴ definan unos estatutos básicos que regulen sus propias relaciones y, principalmente, las que surgen con la entidad estatal para todos los efectos, imponiendo así claridad y precisión en el desarrollo de las mismas y del propio contrato”. Resulta curiosa la falta de técnica jurídica al concebir una *personería jurídica* aplicable únicamente para ciertos efectos. El profesor Guillermo Montoya Pérez expresa claramente que “la personalidad jurídica entendida como la consideración que el Estado hace respecto de un sujeto para tenerlo como titular de relaciones jurídicas (imputación jurídica) no admite clasificación alguna; la personalidad es una e indivisible; la personalidad es una connotación jurídica⁷⁵”. Además, ¿cómo puede argüirse que la concesión de personería jurídica es el único medio o acaso el más propicio para estructurar unos estatutos a la medida que permitan regular las relaciones entre los consorciados y la entidad pública?

El texto de la ley definitivo contempla entonces dos figuras claramente diferenciables: el consorcio y la unión temporal. El primero se constituye como la agrupación de dos o más personas –jurídicas o naturales, la norma no es excluyente- que presentan una propuesta conjuntamente para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por obligaciones surgidas de la propuesta y el contrato.

Por otro lado, la unión temporal, definida en el mismo artículo 7º de la ley 80, posee una serie de características similares a las del consorcio, pero configurándose la responsabilidad de los unidos temporalmente como el punto de quiebre entre esta figura y el consorcio.

⁷⁴ Téngase en cuenta que el proyecto de ley hacía referencia exclusivamente al reconocimiento de personería jurídica a los consorcios y bajo ningún pretexto otorgaría el mismo tratamiento a las uniones temporales. Resulta, como mínimo, curioso que se le pretendiera dar ese tratamiento a unos y no a otros, máxime cuando las diferencias entre unos y otros se circunscribe a asuntos de responsabilidad frente a la ejecución del contrato con la administración pública.

⁷⁵ MONTOKA PÉREZ, Guillermo y MONTOKA OSORIO, Marta Elena. Las personas en el derecho civil colombiano. Medellín: ed. Leyer, 2007. p. 22.

Tal como se desprende del enunciado normativo, quienes integran una unión temporal pueden, y deben, determinar cuál debe ser el alcance y el contenido de su intervención en la ejecución del contrato celebrado conjuntamente, de tal manera que “sin perjuicio de la responsabilidad solidaria por el cumplimiento de la propuesta y del contrato, los efectos de los actos sancionatorios recaigan exclusivamente sobre la persona que incurrió en la falta o en el incumplimiento específico de que se trata⁷⁶”.

Y lo interesante de esta figura es que toma en cuenta una realidad innegable en el medio contractual y es que no es posible predicar una igualdad de condiciones económicas y de cualquier otra índole, entre quienes se asocian para presentar una propuesta y cumplir con lo allí ofrecido, por lo que tener la libertad de pactar entre las partes la participación en todos los segmentos del contrato –presentación de la propuesta, celebración del contrato y ejecución del mismo- constituye un gran avance.

En virtud de lo anterior, la misma norma exige que al momento de presentar el pliego de condiciones, las partes expresamente señalen su voluntad de presentarse bajo el ropaje de un consorcio o de una unión temporal, y en el caso de optar por la última, deberán hacer alusión a los términos y extensión de la participación de cada uno, tanto en la propuesta como en la ejecución del contrato.

Tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado, se han pronunciado en repetidas ocasiones sobre la no configuración de una persona jurídica independiente de los consorciados o de los unidos temporalmente. Es más, afirman sin lugar a discusión que a quien se le confiere la representación para representar el consorcio o la unión temporal se le otorga exclusivamente para que lleve la vocería para efectos de la adjudicación, celebración

⁷⁶COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Gaceta N° 75. Op. Cit.

y ejecución de los contratos⁷⁷ y no para representarla frente a efectos distintos a los propios del acuerdo que dio origen al vínculo.

Por su parte, el máximo órgano de la jurisdicción constitucional, al estudiar la exequibilidad del parágrafo 2º del artículo 7º de la ley 80 de 1993 mediante la sentencia C-414 de 1994, aseveró que ni los consorcios ni las uniones temporales configuran una persona jurídica. Dijo la Corte:

El consorcio es una figura propia del derecho privado, utilizado ordinariamente como un instrumento de cooperación entre empresas, cuando requieren asumir una tarea económica particularmente importante, que les permita distribuirse de algún modo los riesgos que pueda implicar la actividad que se acomete, aunar recursos financieros y tecnológicos, y mejorar la disponibilidad de equipos, según el caso, pero conservando los consorciados su independencia jurídica.

El artículo 7o. de la mencionada ley se refiere al consorcio, pero en lugar de definir su contenido esencial, ofrece una relación descriptiva de la figura señalando los elementos instrumentales y vinculantes que lo conforman;según la ley, el consorcio es un convenio de asociación, o mejor, un sistema de mediación que permite a sus miembros organizarse mancomunadamente para la celebración y ejecución de un contrato con el Estado, sin que por ello pierdan su individualidad jurídica, pero asumiendo un grado de responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones contractuales.” (Las subrayas están fuera del original).

Esta posición fue reiterada, unos años después, mediante la Sentencia C – 949 de 2001, cuando esa Corporación señaló lo siguiente:

La Ley 80 de 1993, al crear las figuras de los consorcios y uniones temporales y constituir las como sujetos de la contratación administrativa, reconoce una

⁷⁷ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia T-512 de 2007, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

realidad del mundo comercial que son los denominados “contratos de colaboración económica”, que en la hora actual se celebran para la efectiva realización de proyectos de contratación pública altamente especializados e intensivos en capital y así mismo indispensables para que el Estado Social de Derecho, cumpla los cometidos para los cuales fue instituido.

Debe anotarse que en la intervención de los consorcios y uniones temporales como uno de los extremos de la relación contractual, la autonomía de la voluntad está expresada por las actuaciones de sus miembros, que son los que al celebrar el respectivo contrato finalmente responden por las acciones u omisiones que se presenten con ocasión de la gestión contractual consorcial o de la asociación temporal.

Y dada la importancia que tiene el rol de los consorcios y las uniones temporales en el derecho administrativo, el Consejo de Estado también ha contribuido enormemente a su caracterización⁷⁸. Así pues, el máximo órgano de lo contencioso administrativo se ha pronunciado de la siguiente manera:

[L]os consorcios y, después de la ley 80 de 1993, las uniones temporales, son un conjunto de personas naturales o jurídicas que comparten un objetivo común, responden solidariamente por las obligaciones derivadas de la adjudicación y del contrato y no constituyen una persona jurídica distinta de sus integrantes, quienes mantienen su personalidad individual, sin perjuicio de que para efectos de la contratación designen un único representante. (Subrayas fuera del texto original).

No obstante los anteriores pronunciamientos de las altas cortes, algunas decisiones legislativas han contemplado algunas situaciones en las que esa falta de personalidad jurídica no obsta para que los consorcios y las uniones temporales actúen como si fueran centros de imputación jurídica. A manera de ejemplo, el Estatuto Aduanero nacional –Decreto 2685 de 1999- admite la posibilidad de que

⁷⁸ En igual sentido, se pueden consultar el concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado del 3 de mayo de 1995 (M.P. Roberto Suárez Franco), sentencia del Consejo de Estado-sección Cuarta de enero 31 de 1997 (M.P. Consuelo Sarria Olcos), sentencia del Consejo de Estado-sección Cuarta de julio 7 de 2000 (M.P. Germán Ayala Mantilla), entre otras.

los consorcios y uniones temporales adelanten directamente operaciones de importación y exportación de bienes. Es decir, estas figuras contractuales se encuentran autorizadas para tramitar la importación de bienes destinados a cumplir con el objeto del contrato que le ha sido adjudicado por lo que cabe cuestionarse sobre la titularidad del bien una vez sea nacionalizado. La norma es clara al señalar que las responsabilidades por el incumplimiento de la obligación aduanera recae sobre los miembros del consorcio o la unión temporal que adelanta la operación, pero no profundiza en absoluto sobre el rol que asume la figura frente al bien. Sin embargo, frente al silencio de la norma, se ha entendido y es de práctica común que la maquinaria importada por los consorcios y uniones temporales se radique en su cabeza exclusivamente y al momento de su liquidación se adjudique a uno de los miembros.

En igual sentido, en sentencia⁷⁹ de 2012, la Sección Primera de la misma Corporación consolidó con vehemencia los pronunciamientos previos frente a este asunto. De los consorcios y las uniones temporales no puede predicarse una legitimación en la causa, ni por activa ni por pasiva por lo que sus miembros deben integrar un litisconsorcio necesario para acceder al escenario jurisdiccional.

Frente al ámbito procesal, el Consejo de Estado también se ha pronunciado, enriqueciendo aún más los conceptos aquí tratado. En auto del 13 de diciembre de 2001, expediente 21305, la Sala Tercera (Responsabilidad) se refirió a las uniones temporales en el marco del derecho procesal y dijo:

“Las uniones temporales, figuras admitidas en el artículo séptimo de la ley 80 de 1993 para efectos de contratación estatal, no crean una persona jurídica

⁷⁹ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO, Sección Primera. Sentencia del 24 de mayo de 2012, con radicado número 25000-23-24-000-2007-00350-01. Consejero Ponente MARCO ANTONIO VELILLA MORENO.

nueva e independiente de los miembros que conforman dichas asociaciones. Al no poseer tal naturaleza jurídica, no tiene capacidad para comparecer en proceso ante autoridades judiciales, conforme a lo prescrito en el artículo 44 del Código de Procedimiento Civil.

El consorcio y la unión temporal participan de la misma naturaleza jurídica; la diferencia se encuentra en la extensión de la sanción en caso de incumplimiento del contrato que les da origen, mientras en el primero afecta a todos los integrantes de manera solidaria, en la segunda se imponen las sanciones en proporción a su participación en la propuesta y ejecución.

Por lo tanto, al no constituir la unión temporal, ni el consorcio, una persona jurídica diferente de los miembros que la conforman, no tiene capacidad para ser parte ni para comparecer en un proceso judicial. Dicha calidad se encuentra en cabeza de las personas naturales o jurídicas que la han integrado para celebrar un contrato con el Estado, conforme al artículo 44 del Código de Procedimiento Civil.

Tan es así, que la Sala ha establecido que si un consorcio, léase también unión temporal, se ve obligado a comparecer a un proceso como demandante o demandado cada uno de los integrantes debe hacerlo de manera individual integrando un litisconsorcio necesario. (subrayas fuera del texto original).

1.2.4 Diferencias entre los consorcios y uniones temporales con otras figuras

Dada la naturaleza, a veces brumosa de estas figuras, han sido equiparados con otros tipos contractuales de naturaleza más o menos similar. Es así que han sido contemplados como derivaciones de cuentas en participación, sociedades comerciales e inclusive como sociedades de hecho. Sin embargo, los autores de esta monografía consideran que tanto los consorcios como las uniones temporales tienen unos rasgos específicos y particulares que impiden su asimilación con cualquier otra figura.

Veamos:

➤ **Diferencias con las cuentas en participación.**

Perteneciendo a otro capítulo todo el estudio de las cuentas en participación, en este acápite sólo nos limitaremos a señalar algunas de las diferencias más notorias entre dichas figuras.

En primera instancia, en las cuentas en participación se precisa claramente la existencia de un socio gestor y un partícipe oculto, siendo el primero el encargado de adelantar, bajo su nombre y crédito personal, la empresa de comercio señalada en el contrato, mientras que el partícipe inactivo permanece al margen del desarrollo de éste. Por otra lado, en los consorcios y uniones temporales aquella empresa para la cual se estatuye la figura, va a ser adelantada por los consorciados o unidos temporalmente, en las proporciones señaladas contractualmente y podrán tener un representante legal que asuma la vocería común para los efectos señalados en capítulos anteriores.

Además, es de la esencia de los contratos de cuentas en participación que el acuerdo entre el gestor y el partícipe oculto, se mantenga en reserva frente a terceros, derivándose graves efectos para las partes si es revelado. Pero en sede de los consorcios y uniones temporales, los terceros tienen amplio conocimiento del acuerdo que une a los sujetos, bien sea en el ámbito de la contratación administrativa –pues en el pliego de condiciones deben señalar sin equívocos su conformación bajo la estructura del consorcio o de unión temporal- o en la esfera privada –por ejemplo, al cumplir sus obligaciones fiscales formales como se explicará en capítulos posteriores-.

Y es que en las cuentas en participación, los terceros únicamente tienen posibilidades de proponer acciones contra el socio gesto y viceversa, quedando relegado el partícipe oculto a un plano de inacción directa en las relaciones con

terceros. Sin embargo, en las figuras contempladas en la ley 80 de 1993, los terceros tienen facultades de acción directamente contra todos y cada uno de los partícipes, y de manera recíproca, cada uno de los consorciados y unidos temporalmente podrían ejercer acciones directamente contra cualquier tercero por derechos de la figura.

➤ **Diferencias con las sociedades comerciales y las sociedades de hecho**

Algunos doctrinantes han sostenido que los consorcios y las uniones temporales son, en efecto, sociedades comerciales y/o de hecho al guardar similitudes en sus esencias que impiden su distinción. Sin embargo, consideramos que las herramientas aportadas, tanto por el Código de Comercio en su Libro Segundo, como por las normas respectivas del Estatuto General de la Contratación Pública, permiten una clara diferenciación desde su sustancia misma.

Partiendo de la motivación que tienen los sujetos en uno y en otro escenario, se debe concluir que el móvil para configurar una sociedad —efectivamente constituida o de hecho— es el *animus contraendi societatis*, es decir, la idea de configurar una nueva persona que sea centro de imputación jurídica, distinto de aquellos que la conforman. Mientras que en los consorcios y uniones temporales, la motivación es suscribir este contrato de colaboración empresarial es el *animus cooperandi*, es decir, que se pretende una cooperación, una meta conjunta que sólo podría ser alcanzada entre los esfuerzos aunados⁸⁰.

En las sociedades y en aquellas denominadas de hecho, es de su esencia que, de existir utilidades resultantes del desarrollo del objeto social percibidas por la

⁸⁰ Para el efecto, basta con leer las sentencias de la sección Cuarta del Consejo de Estado del 31 de enero de 1997 (M.P. Consuelo Sarria Olcos, radicado 8065) y del 7 de julio de 2000 (M.P. Germán Ayala Mantilla, radicado 9997).

sociedad en un *fondo común*, éstas sean repartidas posteriormente a los socios, en virtud de lo consignado en el artículo 98 del Código de Comercio. Sin embargo, es factible, y constantemente pactado al interior de los consorcios y uniones temporales, que las utilidades arrojadas en el desarrollo del negocio no sean depositadas en un fondo común para que en un momento posterior de liquidación parcial o total del contrato, éstas sean repartidas a los consorciados o unidos temporalmente. Desde su celebración se pacta que las utilidades sean percibidas directamente por quien cumplió la obligación, por ejemplo, para evitar la generación del gravamen a los movimientos financieros causado en la transferencia de fondos entre el aquel fondo del consorcio o unión temporal y la cuenta propia de los participantes y con ello no se estaría desnaturalizando en absoluto la figura.

2. BREVÍSIMA INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO

El objetivo de este capítulo es fijar definiciones esenciales, de carácter fiscal, que sirvan de base para el estudio que se llevará a cabo en el Capítulo III de esta monografía, sobre los efectos tributarios asociados con cada una de las figuras contractuales abordadas.

En primer lugar, se indicará el concepto de derecho tributario que será acogido para efectos de la presente monografía y una desagregación de sus elementos constitutivos (**Sección 2.1**); en segundo lugar, se mencionarán algunas nociones elementales de ciertos impuestos nacionales y territoriales (**Sección 2.2**), en donde se contemplan los elementos sustanciales básicos del impuesto de renta y complementarios (**Subsección 2.2.1**), el IVA (**Subsección 2.2.2**), el impuesto al patrimonio (**Subsección 2.2.3**), impuesto de industria y comercio (**Subsección 2.2.4**) y de manera tangencial el concepto de retención en la fuente (**Subsección 2.2.5**).

2.1. Precisiones acerca de la definiciones del Derecho tributario.

El tratadista italiano Giannini ofrece una definición básica del Derecho tributario cuya vigencia perdura hasta hoy. En su obra *Instituciones de Derecho Tributario* dice que esta rama jurídica “es aquella parte del Derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos⁸¹”. En este orden de ideas, se pueden extraer algunos elementos esenciales que soportan el complejo mundo jurídico de los impuestos:

⁸¹ GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones del Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero 1957. p.7.

2.1.1 Se rige por una serie de principios constitucionales.

La propia Constitución de 1991 establece claramente los principios bajo los cuales debe regirse el Derecho tributario. El artículo 363 Superior es del siguiente tenor: “El sistema tributario se funda en los principios de la equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad” (Subrayas por fuera del original).

Como lo sostiene Juan Rafael Bravo Arteaga, “el estudio del Derecho tributario es un análisis de reglas positivas, que permiten alcanzar el entendimiento de los principios que inspiran el conjunto normativo⁸²”. Además de los principios enunciados por esta norma, hay que añadir el principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Carta Política. Así la cosas, toda actividad desplegada por la administración pública con ocasión de la expedición, determinación, extinción y recaudación de los tributos tiene que estar, necesariamente, ligado al derrotero que el constituyente formuló en la Constitución de 1991.

2.1.2 El Derecho tributario se ocupa de los tributos.

Con falta de rigor y de técnica tributaria, el artículo 338 pretende definir los distintos tipos de tributos que existen en la legislación colombiana. Dice el artículo en mención:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y

⁸² BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, 2ª edición. Bogotá D.C.: Ediciones Rosaristas, 1997. p. 44.

los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Así pues, en nuestro ordenamiento se conciben tres clases de tributos: el impuesto, la tasa y la contribución. Erróneamente, el constituyente pretendió denominar al género de la misma forma como denominó la especie, o sea, como contribución, pero debe entenderse que lo que realmente debió establecerse fue la idea de *tributo*. La jurisprudencia colombiana ha tenido claridad sobre la diferencia que radican en estos elementos y desde 1966 lo han plasmado reiteradamente en diversas sentencias emitidas en, virtualmente, todas las jurisdicciones en las que se divide el poder judicial. En una de ellas, la Corte Suprema de Justicia definió las anteriores especies del tributo de la siguiente manera:

(...) son tasas, las exacciones a que, para la realización de ciertas actuaciones suyas, la administración somete a las personas que en casos determinados promueven su actividad; y contribuciones especiales las que se satisfacen con motivo o para la ejecución o mantenimiento de instituciones de interés comercial, por quienes con ellos han de resultar beneficiados... Al impuesto lo distingue ser una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación y que se cubre por el sólo hecho de pertenecer a la comunidad.

Tal como lo cita el doctor Bravo Arteaga⁸³ haciendo referencia al Modelo de Código Tributario para América Latina, “1o. El impuesto tiene como justificación la necesidad de cubrir el valor del funcionamiento de la actividad estatal, que beneficia a la comunidad en general y no específicamente al contribuyente. 2o. La contribución tiene como justificación exigir el tributo a quien se beneficia de una determinada actividad estatal. 3o. La tasa tiene su justificación en demandar su costo a quien utiliza un determinado servicio público del Estado.”

A su vez, el artículo 338 hace referencia a las *contribuciones* parafiscales, que realmente deben ser entendidos como *tributos* parafiscales. La Corte Constitucional⁸⁴ se ha pronunciado en repetidas ocasiones sobre el alcance de este concepto, frente a lo cual podemos resaltar lo siguiente:

- Los recursos recaudados por éste concepto no hacen parte del presupuesto general de la Nación, sino que ingresan directamente a los presupuestos de las entidades descentralizadas o a los fondos que la ley disponga.
- No es un tributo del cual se pueda predicar la universalidad de su exigibilidad, pues desde su concepción misma sólo afecta a un grupo específico de la comunidad.
- Quienes son sujetos pasivos de este tributo resultan siendo los mismos beneficiados con la medida.

⁸³ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Op. Cit., p. 46.

⁸⁴ De manera enunciativa, se resaltan las sentencias C-040 y C-490 de 1993, C-308 de 1994, C-430 de 1995 y la C-308 de 1998.

Y es que la consagración legal de los tributos parafiscales consolida las ideas antes señaladas. La ley 225 de 1995, mediante el artículo 2º que modifica a su vez el artículo 12 de la Ley 179 de 1994, dispuso lo siguiente:

Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en forma dispuesta (sic) en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.

Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que formen parte del Presupuesto General de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración

2.1.3 La imposición y la recaudación

La imposición del tributo, también conocida como derecho tributario sustancial, presupone la actuación de la Administración Pública sobre un sujeto particular para exigirle el cumplimiento de una obligación de dar, la cual se encuentra legitimada por el poder de imperio del Estado para recaudar los recursos necesarios para cumplir con las distintas funciones consagradas en la Constitución y la Ley. Es en virtud de esa relación jurídico-tributaria que se puede predicar la existencia de un tributo y para que se configure se exige la concurrencia expresa de los siguientes elementos:

- i. Fuente legal:** debe existir una ley de la República escrita, previa y clara que consagre el tributo, junto con los 5 elementos que continuación se enuncian.

- ii. **Sujeto activo:** es el acreedor de la obligación tributaria.
- iii. **Sujeto pasivo:** es el deudor de la obligación, el cual también recibe la denominación genérica de *contribuyente*.
- iv. **Hecho gravado:** es un acontecimiento de la vida real señalado por la ley y cuya advenimiento la da nacimiento a la obligación, que hasta ese momento sólo se perfila como una posibilidad, una contingencia.
- v. **Base gravable:** generalmente, los doctrinantes concuerdan en que este concepto “configura el valor monetario o unidad de medida del hecho imponible sobre el cual se aplica la tarifa para establecer el valor monetario del crédito fiscal o valor cuantitativo del objeto de la obligación tributaria⁸⁵”. Es decir, el monto sobre el cual se va a aplicar la tarifa.
- vi. **Tarifa:** Luego de haber sido determinada la base gravable, la norma tributaria especifica la cuantía del tributo exigible al sujeto pasivo. “Para la mayoría de los tratadistas (Sainz de Bujanda, M. Cortés, Pérez de Ayala, Rosembul), la tarifa en sentido estricto comprende los tipos de gravamen, mediante los cuales se expresa el mecanismo de cuantificación de la deuda tributaria⁸⁶”.

Así las cosas, el Derecho tributario sustancial, tal como lo sostiene el profesor Alejandro Ramírez Cardona, “tiene por objeto el estudio de la *obligación tributaria sustancial*, es decir, aquella por la cual un sujeto (pasivo) se encuentra obligado, mediante ley, a dar determinada cantidad de dinero (prestación) a un ente público

⁸⁵ BRICEÑO DE VALENCIA, Teresa y VERGARA LACOMBE, Ramón, Diccionario Técnico Tributario. Editorial Centro Interamericano Jurídico Financiero, 1997, p.98.

⁸⁶ ZAMBRANO LEYVA, Álvaro y otros, en Derecho Tributario, Elementos de la Obligación Tributaria. Editorial ICDT, Primera edición, 1991, p. 296.

(sujeto activo) a título de impuesto, una vez verificado determinado presupuesto fáctico (hecho imponible)⁸⁷”.

Sin embargo, el Derecho tributario también cuenta con herramientas jurídicas para lograr la recaudación de los tributos y lograr su incorporación efectiva en las arcas del Estado. “... la ley debe establecer una serie coordinada de instituciones instrumentales, de tal manera que los hechos gravados se puedan conocer, verificar y cuantificar. También es necesario que los sujetos activos y pasivos tengan certeza sobre la forma, cuantía y término de las obligaciones tributarias, a fin de que éstas se cumplan en debida forma. Finalmente, deben estar previstas las formas de extinción de las correspondientes obligaciones y las sanciones por el incumplimiento de los distintos deberes de los particulares para con el Fisco⁸⁸”.

2.2. Nociones elementales de algunos impuestos nacionales y territoriales.

2.2.1. Impuesto de renta y complementarios

El impuesto de renta grava, esencialmente, todo ingreso capaz de producir un incremento en el patrimonio de una persona dentro de un período gravable, que generalmente se mide concomitantemente con un año calendario. A modo ilustrativo y general, resulta de un proceso depurativo al final del cual debe aplicarse a la renta líquida gravable la tarifa correspondiente señalada por la ley. El proceso depurativo señalado en el artículo 26 del Estatuto Tributario nacional, se podría resumir de la siguiente forma:

⁸⁷ RAMÍREZ CARDONA, Alejandro, Derecho Tributario Sustancial y Procedimental. Editorial Temis, Tercera edición, 1985, p.13.

⁸⁸ BRAVO ARTEAGA, Op. Cit.



En general, todas las personas naturales y jurídicas que tengan residencia en el país son contribuyentes del impuesto de renta. Sin embargo, hay algunos contribuyentes que no se encuentran obligados a cumplir con la obligación de presentar declaración de este impuesto – pues una característica es ser contribuyente y otra distinta es ser declarante del impuesto–, otros que se encuentran exonerados y algunos otros que pertenecen al régimen especial⁸⁹.

Ahora bien, históricamente el impuesto de renta y complementarios hacía referencia a varios impuestos independientes, pero que tenían un vínculo particular que permitía declararlos en un mismo formulario. Inicialmente, como lo señalaba el artículo 5° del

⁸⁹ Frente a este impuesto, las normas fiscales contemplan tres tipos, dependiendo de la naturaleza y la situación del contribuyente: el ordinario, el especial y otro que para efectos pedagógicos se podría denominar como *especialísimo*. Como su nombre lo indica, el régimen ordinario es aquel al que, por regla general, pertenecen todos los contribuyentes del impuesto de renta, mientras que el régimen especial se reserva para aquellos contribuyentes calificados como tales por la ley y otro especialísimo cuyo régimen depende de las condiciones plasmadas en contratos de estabilidad jurídica regulados por la ley 963 de 2005. La ley permite que las entidades cuya situación o naturaleza se enmarque dentro del régimen tributario especial, en lo que se refiere al impuesto de renta, tengan el siguiente tratamiento: **(a)** Todas las utilidades se califican como renta exenta, siempre y cuando se destinen al cumplimiento de su objeto social; **(b)** no calculan la renta gravable por el sistema presuntivo ni por el sistema de comparación patrimonial; **(c)** No deben calcular anticipo del impuesto; **(d)** cuando no cumplan los requisitos establecidos por la ley, tienen una tarifa especial que es del 20%.

Estatuto Tributario, los complementarios del impuesto de renta se integraban por el de ganancias ocasionales, patrimonio y de remesas. Sin embargo, el impuesto complementario de patrimonio quedó eliminado a partir del período gravable de 1992 y el de remesas fue derogado expresamente por la ley 1111 de 2006 mediante su artículo 78, por lo que, cuando la norma hace referencia a los impuestos complementarios del impuesto de renta, lo hace exclusivamente señalando al impuesto de ganancias ocasionales.

¿Qué es el impuesto complementario de ganancias ocasionales? Generalmente, se considera como ganancia ocasional el ingreso⁹⁰ o utilidad que un sujeto obtiene por la ocurrencia de un suceso económico extraordinario y/o esporádico que no hace parte del giro ordinario de los negocios de aquel. A título de ejemplo, la doctrina señala aquellos ingresos que percibe un sujeto producto de una lotería, rifa, donaciones y herencias, así como la enajenación de activos fijos poseídos por más de dos años, entre otros. Al momento de hacer la depuración para liquidar el impuesto a cargo por ganancia ocasional, el único concepto que se puede deducir de las ganancias ocasionales son las pérdidas ocasionales, las cuales deben guardar la misma característica de extraordinaria y/o esporádica. “Cuando se obtienen ganancias ocasionales, y como consecuencia de ella se derivan pérdidas necesarias para la efectividad de la ganancia, o sea que es necesario realizar gastos para recibir la ganancia, estamos frente a una pérdida ocasional. Las pérdidas ocasionales deben restarse del valor de la ganancia, hasta concurrencia de la misma, sin afectar rentas ordinarias diferentes⁹¹”.

2.2.2. Impuesto al valor agregado (IVA)

⁹⁰ Para entender el concepto de ingreso, el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 los define de la siguiente manera: **INGRESOS**. Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.

⁹¹ SERRANO VALENZUELA, Juan Camilo, Guía Legis Para la Declaración de Renta. Editorial Legis, 37ª edición, p. 168.

El impuesto al valor agregado (IVA) también es conocido como el impuesto sobre las ventas y es un tributo sobre el consumo de bienes, servicios e importaciones (gravadas) entre otros y grava el valor agregado en cada una de las etapas del ciclo económico, productivo y distribución del bien.

En el Concepto Unificado de impuesto sobre las ventas No. 00001 del 19 de junio de 2003, la DIAN caracteriza claramente dicho gravamen en los siguientes términos:

El Impuesto sobre las ventas es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea, y de régimen general.

- *Es impuesto, por consistir en una obligación pecuniaria que debe sufragar el sujeto pasivo sin ninguna contraprestación. - Es del orden nacional porque su ámbito de aplicación lo constituye todo el territorio nacional y el titular de la deuda tributaria es la nación.*
- *Es indirecto porque entre el contribuyente, entendido como quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y la nación como sujeto activo, acreedor de la obligación tributaria, media un intermediario denominado responsable. Jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico sino el responsable que por disposición legal recauda el gravamen.*
- *Es de naturaleza real por cuanto afecta o recae sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación.*
- *Es un impuesto de causación instantánea porque el hecho generador del impuesto tiene ocurrencia en un instante o momento preciso, aunque para una adecuada administración la declaración se presenta en periodos bimestrales. En consecuencia para efectos de establecer la vigencia del impuesto se debe acudir a la regla consagrada en el artículo 338 de la Constitución Política.*
- *Es un impuesto de régimen de gravamen general conforme con el cual, la regla general es la causación del impuesto y la*

excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley.

Es importante entender que la complejidad de este tributo parte desde la concepción misma del hecho generador, el cual se descompone en varios elementos como se procederá a estudiar:

(a) Aspecto material: Es aquel acontecimiento contemplado en la normatividad tributaria como causante o determinante de la obligación fiscal. En el caso del IVA, éste consiste en “la venta de bienes corporales muebles, conforme con la definición que para efectos del impuesto contempla el artículo 421 del Estatuto Tributario, la prestación de servicios en el territorio nacional, la importación de bienes corporales muebles y la realización de juegos de suerte y azar”⁹².

(b) Aspecto subjetivo: Expresamente señala el Estatuto Tributario quiénes deben fungir como responsables del IVA. El artículo 437 y siguientes se encargan de dilucidar las características de aquellos.

En este punto se debe señalar que las normas fiscales califican a los responsables en dos grupos: régimen común y simplificado, los cuales se explican brevemente a continuación.

➤ **Régimen simplificado:** pertenecen a este grupo las personas naturales comerciantes y artesanos que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos que realicen actividades gravadas, así como quienes presten servicios gravados siempre y cuando cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos⁹³:

⁹² Concepto unificado de IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS No. 00001 de junio 19 de 2003, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

⁹³ Artículo 499 del Estatuto Tributario nacional.

- 1) Que sus ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a 4.000 UVT⁹⁴ durante el año inmediatamente anterior.
- 2) Que tenga un máximo de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.
- 3) Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
- 4) Que no sean usuarios aduaneros.
- 5) Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a 3.300 UVT.
- 6) Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 4.500 UVT.

➤ **Régimen común:** pertenecen a este grupo aquellos sujetos que vendan bienes o presten servicios gravados y que no cumplan con la totalidad de los requisitos exigidos para hacer parte del régimen simplificado. Además, pertenecen a este régimen las personas jurídicas, las sociedades de hecho, las empresas unipersonales y los consorcios y uniones temporales, cuando presten servicios o vendan bienes gravados.

⁹⁴ Para el año 2011, el valor de la UVT es de \$25.132, establecido mediante la Resolución 012066 de 2010 expedida por la DIAN. Para el año 2012, cada UVT tiene un valor de \$26.049, según lo establecido por la DIAN mediante la Resolución 11963 de 2011.

Es importante señalar que cuando un sujeto perteneciente al régimen simplificado deja de cumplir con alguno de los requisitos señalados por la ley, pasará a ser responsable del régimen común a partir del comienzo del período siguiente a aquel en el que incurra en dichas situaciones. Además, cuando el responsable del régimen simplificado incumpla con el requisito quinto señalado en líneas anteriores, es decir, que suscriba contratos de prestación de servicios o venta de bienes gravados por una cuantía individual y superior a las 3.300 UVT, el sujeto responsable del IVA deberá tramitar el cambio de régimen ante la DIAN de manera previa a la suscripción del respectivo contrato.

Obligaciones de cada régimen⁹⁵:

Régimen simplificado	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Inscribirse en el RUT y actualizar sus obligaciones ▪ Llevar libro fiscal de operaciones diarias. ▪ No cobrar el IVA. ▪ No presentar declaración de IVA. ▪ Informar el cese de actividades. ▪ No se encuentran obligados a presentar declaración de renta y complementarios, salvo que cumplan algunos de los requisitos para ser declarantes. ▪ Exigir a sus proveedores, responsables del régimen común, la expedición de la factura o documento equivalente, donde aparezca discriminado el impuesto sobre las ventas que se genere en las transacciones correspondientes. ▪ Entregar copia del documento en que conste su inscripción en el régimen simplificado, en la primera venta o prestación de servicios que realice a adquirentes no pertenecientes al régimen simplificado, que así lo exijan. ▪ Exhibir en un lugar visible al público el documento en que conste su inscripción en el RUT, como perteneciente al régimen simplificado. ▪ Responder las solicitudes de información.
Régimen común	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Inscribirse en el RUT, y actualizar sus obligaciones. ▪ Facturar o expedir documento equivalente con el cumplimiento de todos los requisitos legales. ▪ Recaudar el IVA. ▪ Presentar la respectiva declaración bimestral de acuerdo con los plazos establecidos. ▪ Pagar el IVA. ▪ Presentar la declaración de renta anualmente, cuando cumpla algunos de los requisitos fijados por la ley, y efectuar los correspondientes ajustes, cuando sea procedente. ▪ Llevar un registro auxiliar de ventas y compras, y una cuenta mayor cuyo nombre es

⁹⁵ VIVEROS CASTELLANOS, Enrique, *et al*, Guía Legis Para La Pequeña Empresa. Editorial Legis, edición 17ª, p. 222.

	<p>“impuesto a las ventas por pagar”.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Llevar libros de contabilidad en debida forma. ▪ Informar el cese de actividades. ▪ Practicar retención en la fuente por los impuestos de renta y ventas. ▪ Expedir certificados por las retenciones practicadas. ▪ Expedir documento equivalente a la factura por las compras realizadas a personas del régimen simplificado o a personas naturales no comerciantes. ▪ Solicitar la inscripción en el RUT y conservar copia del mismo en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. ▪ Solicitar la inscripción en el RUT y conservar copia del mismo en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. ▪ Responder la información requerida por la DIAN. ▪ Conservar la información y pruebas requeridas por la DIAN.
--	--

(c) Aspecto temporal: El impuesto sobre las ventas es de causación inmediata, se genera en el mismo instante en que se produce cada hecho generador descrito por las normas. El Estatuto Tributario nacional, a través de los artículos 429 y siguientes, hace referencia clara a los momentos en los que se debe entender realizado el hecho generador, junto con la obligación correlativa de registrar contablemente la operación y el impuesto generado.

2.2.3. Impuesto al patrimonio

Mediante la ley 1370 de 2009, el Congreso de la República adicionó parcialmente el Estatuto Tributario nacional y creó un nuevo impuesto al patrimonio. El artículo 293-1 y siguientes del Código Fiscal, consagran este tributo excepcional a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto de renta, el cual grava su riqueza. Este concepto de riqueza debe ser entendido como el total del patrimonio líquido de los sujetos pasivos al momento de su causación.

El impuesto al patrimonio se causa en un único momento: el 1º de enero de 2011, pero su pago deberá hacerse en 4 vigencias fiscales mediante 8 cuotas, 2 por cada año. Este impuesto se causa sobre el patrimonio líquido del contribuyente a 1º de enero de 2011 y el

pago es diferido, independiente de que la situación del sujeto pasivo mejore o empeore en el transcurso de los 3 años siguientes.

¿Quiénes son contribuyentes del impuesto al patrimonio? Son aquellas personas que, aparte de ser contribuyentes y declarantes del impuesto de renta y complementarios, tengan un patrimonio líquido fiscal igual o superior a \$1.000.000.000 a la fecha de causación del impuesto. Por contraposición, no serán sujetos pasivos quienes a 1º de enero de 2011 tengan una riqueza inferior a los \$1.000.000.000, pero además, tampoco lo serán los siguientes sujetos:

- Aquellas entidades a las que se refiere el numeral 1º del artículo 19 del Estatuto Tributario nacional;
- Entidades no contribuyentes ni declarantes del impuesto de renta a los que se refieren los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario nacional;
- Contribuyentes constituidos como centros de convenciones, siempre y cuando las cámaras de comercio sean los partícipes mayoritarios;
- Contribuyentes constituidos como empresas industriales y comerciales del Estado o sociedades de economía mixta cuya participación estatal sea superior al 51% y que cuenten con la autorización respectiva del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo;
- Aquellas personas jurídicas que se encuentren en estado de liquidación a primero de enero de 2011; y

- Aquellas entidades que se encuentren inmersos en procesos de reestructuración (ley 550 de 1999), reorganización empresarial (ley 1116 de 2006) o en liquidación forzosa administrativa u obligatoria.

Las tarifas consagradas en la ley para el impuesto al patrimonio dependen del rango en que se encuentre el patrimonio líquido fiscal del sujeto pasivo. Así pues, la ley consagra 5 grupos con su respectiva tarifa, a saber:

- Patrimonio líquido fiscal entre \$1.000.000.000 y \$1.999.999.999, la tarifa es del 1,0%.
- Patrimonio líquido fiscal entre \$2.000.000.000 y \$2.999.999.999, la tarifa es del 1,4%.
- Patrimonio líquido fiscal entre \$3.000.000.000 y \$4.999.999.999, la tarifa es del 2,4%.
- Patrimonio líquido fiscal superior a \$5.000.000.000 la tarifa es del 4,8%.

El Decreto 4825 de 2010, por medio del cual se adoptan medidas en materia tributaria para conjurar la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 del mismo año, implementó una sobretasa al impuesto al patrimonio. Sin embargo, esta sobretasa sólo es aplicable a los sujetos pasivos que se encuentren en los dos últimos grupos antes señalados, es decir, aquellos cuyo patrimonio líquido fuera superior a los \$3.000.000.000. La sobretasa es del 25% del impuesto a cargo, por lo que se podría aseverar que las tasas consolidadas aplicables a estos sujetos serían, para el primer grupo, de 3% y para el segundo grupo del 6%, aunque claro está, a título ligeramente distinto, pero cuyo impacto es indiscutiblemente el mismo.

2.2.4. Impuesto de industria y comercio

Es un impuesto territorial que grava a las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que desarrollen actividades industriales, comerciales o de servicios en las respectivas jurisdicciones municipales, de forma directa o por interpuesta persona, de forma ocasional o permanente, con establecimientos de comercio o sin ellos. El origen de este tributo, respetando el principio de legalidad, se encuentra en la ley 14 de 1983, particularmente en el artículo 32 y siguientes, los cuales se encargan de definir el marco general del cual no se pueden apartar los concejos municipales al momento de reglamentar los aspectos del tributo en su jurisdicción. Es en virtud de lo anterior que el artículo 33 de la mencionada ley establece unos límites para el régimen tarifario de las distintas actividades gravadas, que deberán ser fijadas por cada ente territorial: del 2 al 7 por mil mensual para las actividades industriales y del 2 al 10 por mil mensual para las actividades comerciales y de servicios.

Así las cosas, en Medellín, según lo que establece el artículo 27 del Acuerdo 067 de 2008 que configura el Estatuto Tributario municipal, el sujeto activo de este impuesto es el Municipio quien tendrá las potestades expresas de administración, determinación, control, fiscalización, investigación, discusión, liquidación, cobro, recaudo, devolución e imposición de sanciones. Acto seguido, la norma establece que el sujeto pasivo son las mismas que define la ley 14 de 1983.

Frente al hecho generador se deben hacer las siguientes precisiones: por **actividad industrial**, en el municipio de Medellín se debe entender aquella dedicada a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, maquila, transformación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes por venta directa o por encargo, y en general cualquier proceso por elemental que este sea. La **actividad comercial** es aquella destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por

mayor como al por menor, y, las demás definidas como tales en el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por las leyes vigentes, como actividades industriales o de servicios. Y, finalmente, la **actividad de servicios** es toda tarea, labor o trabajo dedicado a satisfacer necesidades de la comunidad, ejecutada por persona natural o jurídica, por sociedad de hecho o cualquier otro sujeto pasivo, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual, mediante la realización de una o varias de las actividades enunciadas en el artículo 32 del Estatuto Tributario de Medellín.

La base gravable del impuesto, según la determinación que hace la ley 14 de 1983, se establece de la siguiente manera:

Ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el período

- Devoluciones, rebajas y descuentos

Ingresos netos

- Ingresos derivados de actividades no gravadas
- Ingresos derivados de actividades exentas

Base gravable

x tarifa correspondiente a la actividad

Impuesto a cargo

Debe tenerse en cuenta que las exenciones totales o parciales, tal como lo advierte la ley 14 de 1983, sólo podrán ser otorgadas por el Concejo de Medellín mediante acuerdos municipales de carácter general dentro de los límites impuestos por la ley. La *no sujeción*

difiere intrínsecamente del concepto de *exención*. Por un lado, como lo sugiere su nombre, la no sujeción implica que a la actividad en sí misma no le es aplicable el impuesto; se excluye del listado de actividades gravadas y no hace parte de la estructura impositiva por decisión del legislador o del sujeto activo. Mientras que una exención es la no aplicación de la estructura impositiva a una actividad que se constituye como hecho generador del tributo. Es decir, si bien la actividad es de aquellas gravables, por decisión de autoridad competente tendrá un tratamiento fiscal distinto, el cual se traduce, generalmente, en la aplicación de una tarifa menos gravosa o inclusive una tarifa de 0.

2.2.5. Retención en la fuente

La retención en la fuente no es un impuesto, sino un sistema de recaudo anticipado⁹⁶ de ciertos gravámenes mediante el cual se le impone a algunos sujetos que ostentan la calidad de *agente retenedor* la obligación de retener una suma de dinero al momento de efectuar un pago o abono en cuenta, gravado a título de retención en la fuente. “Es una obligación de hacer según la cual las personas que realizan determinados pagos o abonos en cuenta, deben cumplir con la gestión de retener a nombre del Estado⁹⁷”.

El agente retenedor es aquel sujeto que la ley obliga expresamente a efectuar, del pago o abono en cuenta que realice, la debida retención. El sujeto pasivo es el afectado con la retención que disminuye el valor respectivo del pago o abono en cuenta. La regla general es que la retención se practique sobre la totalidad del valor que constituye el pago o abono en cuenta, pero pueden existir algunas situaciones en las que, dependiendo del concepto por el cual se retenga, se apliquen reglas especiales para el cálculo de la base sobre la cual se

⁹⁶ Estatuto Tributario nacional, **Artículo 367: Finalidad de la retención en la fuente**. La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.

⁹⁷ BRICEÑO DE VALENCIA, Teresa y VERGARA LACOMBE, Ramón. Diccionario Técnico Tributario. Medellín: Editorial Centro Interamericano Jurídico Financiero, 1997. p.98.

aplica la tarifa –o sea, el factor aritmético que se le aplica a la base gravable para determinar el monto a retener-.

Ahora bien, ¿qué se debe entender por *abono en cuenta*? Este concepto tiene un sustrato eminentemente contable y responde al reconocimiento o asentamiento en la contabilidad de una obligación a favor de un tercero para su posterior pago. Es importante entender que el abono en cuenta no implica que el pago ya haya tenido lugar, pues basta con que surja la obligación que se está contabilizando.

¿Quiénes son responsables de efectuar la retención en la fuente? Según el artículo 368 del Estatuto Tributario nacional, son agentes de retención las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios y uniones temporales, las comunidades organizadas y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. Los sujetos antes mencionados, que ostenten la calidad de agentes retenedores, deben consignar el valor de las retenciones efectuadas en los lugares y en de los plazos que señale el Gobierno, so pena de generar intereses de mora e incurrir en el delito de peculado por apropiación si esa demora se prolonga por más de dos meses.

De igual forma, los agentes retenedores tienen la obligación de expedir anualmente a los sujetos pasivos, certificados en los que conste el concepto y el monto de la retención practicada.

En el sistema tributario actual, se admite la retención en la fuente a título de impuesto de renta, IVA y timbre, aunque este último, por ser la tarifa del impuesto cero, la retención no es aplicable.

Dentro del mecanismo de la retención en la fuente existe la figura del autorretenedor. La ley tributaria autoriza a ciertos contribuyentes que sean ellos mismos quienes se practiquen las retenciones, es decir, se crea una confusión entre sujeto activo y pasivo de la retención, por lo que no es un tercero quien la efectúa sino que él mismo se autorretiene. La Resolución No. 04074 de 2005 expedida por la DIAN, establece los requisitos específicos para que un sujeto ostente la calidad de agente autorretenedor, dentro de los cuales se destacan los siguientes:

- Ser persona jurídica.
- Haber obtenido ingresos superiores a 6.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, por las ventas brutas relacionadas del año inmediatamente anterior, o el de fracción da año, o a la fecha de la solicitud.
- Tener un número superior a 50 clientes que le practiquen retención a la sociedad, discriminados entre personas jurídicas, sociedades de hecho y personas naturales comerciantes que reúnan las exigencias previstas en el artículo 368-2 del Estatuto Tributario

3. AROXIMACIONES TRIBUTARIAS FRENTE A LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN, CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES

El objetivo de este Capítulo es identificar los efectos fiscales que están ligados a las figuras contractuales enunciadas, teniendo como fundamentación los elementos estudiados en los capítulos anteriores. Para abordar este objetivo, tal aproximación será abordada de la forma que más adelante será planteada, en relación con, de un lado, las cuentas en participación y, de otro, los consorcios y uniones temporales, en ese orden.

3.1. APROXIMACIÓN A LOS EFECTOS FISCALES DE LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

El contrato de cuentas en participación no crea una persona jurídica independiente de los partícipes, por tanto, no es contribuyente. El contrato de cuentas en participación, por sí mismo, no crea una persona jurídica distinta de las partes que concurren en su celebración⁹⁸. En esa medida, no se puede predicar que el contrato de cuentas en participación tenga calidad de sujeto pasivo de los impuestos.

Por lo anterior, y atendiendo al principio de legalidad consagrado por el artículo 338⁹⁹ de la Carta Magna, esta modalidad de contratos de colaboración no puede ser considerada como contribuyente. Por ello, para la aplicación de las normas tributarias debe considerarse a cada uno de los partícipes, analizando individualmente la calidad de contribuyente o responsable, según su situación particular, así como la actividad que corresponda en desarrollo del contrato. Al respecto la DIAN, en el Concepto N° 27919 de abril 3 de 1997, ha manifestado lo siguiente:

⁹⁸ Vimos que el Código de Comercio dispone en su artículo 509 que “**la participación no constituirá una persona jurídica** y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio” (negritas fuera de texto original).

⁹⁹ En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

Las cuentas en participación (...) en tanto que no son personas capaces de adquirir derechos y contraer obligaciones por sí mismas (capacidad de goce) y (...) mientras la ley tributaria no las señale como sujetos pasivos de impuestos no pueden realizar por sí mismas los hechos generadores de los impuestos sobre la renta y las ventas.

La calidad de contribuyente y de responsable del impuesto recae sobre los partícipes que lleven a cabo los hechos generadores de cada uno de estos impuestos.

Lo anterior, sin perjuicio de la gran responsabilidad que concierne al gestor como figura visible ante terceros, y por tanto, ante la respectiva autoridad tributaria, para quien también es la única figura visible y en tal sentido, el único llamado a responder por todas las obligaciones fiscales que se deriven de la ejecución del contrato. Este, como se verá más adelante, atendiendo a los lineamientos de la DIAN al respecto, es quien declara los ingresos, los costos y los gastos atinentes a la ejecución del contrato de cuentas en participación, quien disminuye el impuesto a cargo con la retención en la fuente que le practiquen y quien actúa en calidad de agente retenedor frente a los partícipes ocultos cuando les reparte sus utilidades. Además, es quien liquida el IVA cuando haya lugar, y el llamado a descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes gravados que se destinen al negocio ejecutado a través de la cuenta en participación, si ello procede. A los partícipes ocultos sólo les queda declarar lo que reciban como reparto de utilidades netas, sin posibilidad de descontar ningún concepto, diferente a la disminución del impuesto a cargo con la retención que le practica el gestor.

*

PLAN. Para una aproximación a los principales elementos de tipo fiscal en relación con las cuentas en participación, conforme a los conceptos vigentes de la DIAN y algunos desarrollos doctrinarios y jurisprudenciales al respecto, a continuación se hará alusión al Impuesto sobre la Renta y Complementarios **(3.1.2)**, donde se hará una breve referencia a la retención en la fuente; al Impuesto al Valor Agregado –IVA– **(3.1.3)** y al Impuesto de

Industria y Comercio –ICA– (3.1.4) en lo que tiene que ver particularmente con los contratos de cuentas en participación. También se hará mención a algunos temas que están relacionados con los aspectos tributarios de las cuentas en participación y que interesan a quienes se encuentren inmersos dentro de esta figura jurídica, por implicar, de forma directa o indirecta, obligaciones fiscales con la Nación. Así, se hará una breve alusión a la facturación y la obligación de presentar información exógena a través de medios electrónicos (3.1.5).

3.1.1. Sinopsis

A manera de resumen de conceptos anteriores y de lo que se tratará en este capítulo, se propone el siguiente cuadro - resumen:

CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN CUADRO RESUMEN	
Concepto	Contrato de cuentas en participación
Naturaleza jurídica	Tiene su propia naturaleza jurídica. No es persona jurídica. Carácter secreto. No aparición de un patrimonio común. Gestión del negocio corresponde exclusivamente al gestor. No existe <i>affectio societatis</i> . La naturaleza jurídica de la operación objeto del contrato puede ser de índole mercantil o civil
Partes	1. Partícipe-socio gestor/activo: puede ser o no comerciante. Puede ser uno o varios 2. Partícipe-socio oculto/inactivo: puede ser o no comerciante. Puede ser uno o varios
Formalidades	Libertad de forma absoluta
Gestión del negocio	Corresponde de forma exclusiva al partícipe gestor
Responsabilidades frente a terceros	Partícipe gestor, salvo que el partícipe oculto revele su condición
Impuesto de renta	No es contribuyente. Cada partícipe declara: el gestor declara la totalidad de los ingresos provenientes de la cuenta en participación, junto con los suyos propios. Es el único que puede solicitar costos y deducciones. El partícipe oculto sólo recibe la utilidad neta, en la forma y proporción convenida en el contrato.
Impuesto sobre las ventas	Lo causa el gestor. Es quien debe liquidar, facturar, recaudar, declarar y pagar el IVA. Es quien tiene derecho a solicitar los impuestos descontables y las retenciones practicadas por el IVA. (No se genera IVA en los aportes de los partícipes al contrato, cuando corresponden a lo convenido y dentro de las proporciones del contrato)
Retenciones	El gestor descuenta en su declaración de renta las retenciones que le practicaron con ocasión de la venta de bienes y/o servicios objeto del contrato de cuentas en participación. El gestor está obligado a efectuar retención en la fuente por los pagos que realiza a terceros y cuando efectúa el pago o abono en cuenta al partícipe oculto, si ostenta la calidad de agente retenedor.
Facturación	Corresponde al gestor
Contabilidad	Si el gestor es comerciante, está obligado a llevar contabilidad y en ella debe registrar las operaciones realizadas a través de las cuentas de participación. La contabilidad constituye prueba de las operaciones realizadas a través de este contrato.

3.1.2. Impuesto sobre la Renta y Complementarios

El impuesto a la renta es un impuesto directo, que tiene como finalidad gravar la renta líquida gravable, que se obtiene a través del proceso de depuración que para el efecto define la ley.

- **Según la DIAN, ¿De qué forma deben declarar las partes las utilidades, costos y gastos provenientes del contrato de cuentas en participación?**

Aunque no es el objetivo de esta monografía hacer un recuento de los conceptos de la DIAN que han abordado el tema de la declaración de renta y complementarios en relación con los contratos de cuenta en participación, es importante mencionar que el **Concepto N° 041483 de 2004** representó un punto de quiebre entre “el antes” y “el después” de la forma en la cual deben reflejarse en la declaración del gestor y los partícipes ocultos los ingresos, costos y gastos derivados de la ejecución del contrato de cuentas en participación.

Veamos:

¿Qué sugería la DIAN antes del Concepto N° 041483 de 2004? La DIAN, a través del Concepto N° 058079 de julio 23 de 1998 indicó que “los bienes a declarar así como los pasivos” serían “aquellos poseídos a 31 de diciembre, y **los ingresos, costos y gastos derivados del contrato que les corresponden, en la forma y proporción acordada**” (negritas y subrayas fuera del texto original).

Con este concepto la DIAN sugería que el gestor debería reflejar en su declaración de renta los ingresos correspondientes a la cuenta en participación, así como los costos y gastos incurridos. Pero éstos serían diferentes a los que conservara para sí el socio oculto. Es decir, dependiendo de lo acordado en el contrato, correspondería al gestor

declarar los ingresos, costos y gastos derivados en la cuenta en participación y a los partícipes ocultos, los ingresos, costos y gastos, diferentes de los declarados por el gestor.

- Este concepto, visto a la luz de un ejemplo muy sencillo, donde se supone que fue convenido por las partes repartir ingresos, costos y gastos por mitades, sería el siguiente:

Ingresos	\$ 1.000
Costos	\$ 600
Gastos	\$ 0

	PARTÍCIPE GESTOR	PARTÍCIPE OCULTO
Ingresos brutos	\$500	\$500
Devoluciones		
Rebajas	\$0	\$0
Descuentos		
Ingresos netos	\$500	\$500
Costos	(\$300)	(\$300)
Renta bruta	\$200	\$200
Gastos	\$0	\$0
Renta líquida	\$200	\$200

¿Qué indicó la DIAN en el Concepto N° 041483 de 2004? En este concepto, que es el que rige actualmente para la declaración de renta y complementarios del gestor y el o los partícipes ocultos en el contrato de cuentas en participación, la DIAN sugiere que “los ingresos deben ser contabilizados **en su totalidad** por el socio gestor (...). Él debe registrar en la declaración de renta, tanto sus ingresos propios como los ingresos totales obtenidos por la explotación de las cuentas en participación. En cambio, **el socio oculto, declarará junto a sus propios ingresos, únicamente la utilidad neta que le corresponda según lo acordado en el contrato**”

Este concepto pone de manifiesto que “el pago de las utilidades a los socios ocultos por parte del gestor, serán ingresos para ellos y costo para éste”.

- Siguiendo con el ejemplo completamente básico que fue sugerido anteriormente, conforme a este concepto de 2004, la forma en que se reflejarían ingresos, costos y gastos para los partícipes sería la siguiente, bajo el presupuesto de que acordaron repartirse las utilidades del negocio por mitades:

Ingresos	\$ 1.000
Costos	\$ 600
Gastos	\$ 0

	PARTÍCIPE GESTOR	PARTÍCIPE OCULTO
Ingresos brutos	\$1.000	---
Devoluciones		
Rebajas	\$0	---
Descuentos		
Ingresos netos	\$1000	\$200
Costos	(\$600)	---
Costos (reparto de utilidades)	(\$200)	---
Renta bruta	\$200	\$200
Gastos	\$0	\$0
Renta líquida	\$200	\$200

Conclusión. El Concepto N° 041483 de 2004 planteó un cambio en la forma de declarar el contrato de cuentas en participación. Antes de 2004, tanto el gestor como el partícipe oculto declaraban los ingresos, costos y gastos incurridos, en la proporción convenida en el contrato de cuentas en participación. A partir del concepto de 2004 corresponde al gestor declarar la totalidad de los ingresos provenientes de las cuentas en participación, junto con los suyos propios. En lo que respecta a los costos y deducciones relacionados con la explotación del contrato de cuentas en participación, estos conceptos sólo podrán ser solicitados por el socio gestor. Y el socio oculto sólo recibirá la utilidad neta, en la forma o proporción convenida en el contrato.

- Según la DIAN, ¿Cuál es la naturaleza del reparto de utilidades que efectúa el gestor al partícipe oculto? La utilidad recibida por el partícipe oculto tiene, según la DIAN, la **naturaleza de un pago**, en la medida en que, al distribuir las utilidades correspondientes, bien sea con el pago o abono en cuenta, el gestor está cancelando la

obligación surgida en virtud del contrato de cuentas en participación (Concepto N° 030569 de 1999).

- **Según la DIAN, ¿Cómo debe manejarse la retención en la fuente a título de renta?**

En relación con el manejo de la retención en la fuente a título de renta debe distinguirse su manejo en relación con el partícipe oculto **(i)**; y en relación con el gestor **(ii)**.

Veamos:

- (i) Retención en la fuente a título de renta en relación con el partícipe gestor.** – La DIAN ha indicado que sólo el titular del ingreso sometido a retención en la fuente, como sujeto pasivo de la misma, es quien puede afectar con ella la declaración del período fiscal en que se le practiquen. En tal sentido, **el gestor es el único que en nombre del contrato de cuentas en participación puede facturar la totalidad de los ingresos**, él es el titular del ingreso y por tanto quien puede solicitar en su declaración las retenciones en la fuente que le practicaron, **sin que exista mecanismo legal alguno que le permita trasladarlas al socio oculto** (Oficio No. 077256 del 11 de septiembre de 2006, Oficio 099597 de noviembre 24 de 2006). Debe tenerse en cuenta que, conforme al artículo 14 del Decreto 1000 de 1997:

*Las retenciones deben descontarse **en el mismo año fiscal en el que fueron practicadas**. Cuando el sujeto pasivo de retenciones en la fuente, esté obligado a presentar declaraciones de renta y complementarios, deberá incluir las retenciones que le hubieren practicado por un ejercicio fiscal, dentro de la liquidación privada correspondiente al mismo período, salvo que se trate de retenciones que le hubieren practicado sobre ingresos que de conformidad con las normas legales deban ser tratados como ingresos diferidos, caso en el cual las retenciones se incluirán en la declaración del período en el cual se causen dichos ingresos (negrita fuera del texto original).*

No habrá lugar a devolución o compensación originada en retenciones no incluidas en la respectiva declaración.

El partícipe gestor será quien descuenta en su declaración de renta las retenciones practicadas con ocasión de la venta de los bienes y/o servicios correspondientes al contrato de cuentas en participación (Concepto N° 041483 de 2004).

(ii) Retención en la fuente a título de renta en relación con el partícipe oculto. –

Dado que la naturaleza del reparto de utilidades, como se dijo anteriormente, es para la DIAN un pago, la suma que por dicho concepto percibe el partícipe oculto constituye para él un ingreso tributario gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios y sometido a retención en la fuente por este mismo concepto (Concepto N° 030569 de 1999).

Bajo esta premisa, **cuando el gestor efectúa el pago o abono en cuenta** y cancela la obligación al partícipe oculto, esto es, cuando distribuye la respectiva utilidad, **está obligado a efectuar retención en la fuente, a la tarifa del 3,5%** por concepto de otros ingresos, puesto que dicho pago no tiene señalada tarifa especial, de acuerdo con el artículo 401 del Estatuto Tributario (Conceptos N° 025670 de 2000, N° 099599 de 2006 de la DIAN). Ello, siempre y cuando el partícipe gestor sea agente retenedor¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Conforme al artículo 368 del Estatuto Tributario, son agentes de retención, “las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, {las uniones temporales} y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”. En cuanto a las personas naturales sólo son agentes de retención quienes tengan la calidad de comerciantes y en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT. Para el año 2012 \$781.470.000

Es importante mencionar en este punto el Concepto N° 3653 de 2008 de la DIAN, en el cual, a propósito de un cuestionamiento al mecanismo de retención en la fuente en relación con las cuentas en participación, esta entidad anotó lo siguiente:

No es admisible (...) la afirmación de la existencia de una doble tributación porque se efectúen retenciones en la fuente tanto a nivel de los pagos o abonos en cuenta de las operaciones que se realizan en desarrollo del objeto del contrato, como al momento de pagar o abonar las utilidades al socio oculto y que por ello, debía permitirse al gestor cederlas a estos proporcionalmente. Primero, porque no se trata de gravámenes sino de mecanismos anticipados de su recaudo que por tanto pueden ser descontados por el afectado, y segundo, porque se trata de conceptos y sujetos de retención distintos.

Algunas consideraciones sobre lo conceptuado por la DIAN respecto del Impuesto de Renta, la naturaleza del reparto de utilidades del gestor a los partícipes y la retención en la fuente por concepto de renta en las cuentas en participación.

- **Cambio en la forma en que debe ser declarado el contrato por las partes. Efectos adversos respecto de la retención en la fuente e ICA.** La declaración mirada desde el enfoque traído por el Concepto N° 041483 de 2004 ha suscitado algunas críticas.

Parra Escobar, pone de presente los graves errores del concepto que, desde el punto de vista comercial y tributario, ocasiona este cambio de posición doctrinal. Al respecto manifiesta lo siguiente:

Consideramos que el citado concepto tiene graves errores desde el punto de vista del derecho comercial y tributario, porque se fundamenta en la creencia equivocada de que el gestor realiza las operaciones por su cuenta y riesgo, lo cual no es correcto, pues si bien el gestor ejecuta los negocios en su solo

nombre, tiene la obligación de rendir cuenta y dividir las ganancias con los partícipes según el artículo 507 del Código de Comercio.

Por la misma razón está en desacuerdo con la ley la apreciación de la DIAN cuando afirma que el gestor adquiere la calidad de sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, pues los ingresos y gastos de las cuentas en participación generan unas utilidades sobre las cuales debe rendir cuentas y dividir las con los partícipes¹⁰¹.

En línea con lo expuesto por Parra Escobar, se repara en que el esquema sugerido por el Concepto N° 041483 pierde la perspectiva de la naturaleza del contrato de cuentas en participación.

Si el tratamiento fiscal sugerido por la DIAN a través de este concepto y los emitidos después de este, consultara la especial la naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación, cada partícipe debería declarar la parte que le correspondiera, tanto de los ingresos, como de los costos y gastos directamente relacionados con la explotación o ejecución del contrato. De igual manera, el gestor debería distribuir entre los partícipes las retenciones que le practicaron, en la proporción que correspondiera, de acuerdo con lo convenido, dado que es él quien figura frente a los terceros y, en consecuencia, quien ha sufrido la totalidad de las retenciones en la fuente.

Con los diferentes conceptos emitidos a partir del N° 041483 de 2004, la DIAN ha sacrificado la esencia jurídica del contrato, en aras de facilitar el control que a ella le compete y, probablemente, de incrementar las cargas tributarias a través de las retenciones en la fuente, que si bien son un anticipo al impuesto, no por ello dejan de generar efectos adversos desde el punto de vista financiero, en la medida que la devolución de los impuestos, cuando se presentan saldos a favor, demora, en el mejor de los casos, un año entre el momento de la retención y la devolución efectiva de este, lapso

¹⁰¹ PARRA ESCOBAR, Armando. Planeación tributaria y organización empresarial. Bogotá: Legis, 2006. p. 366.

de tiempo durante el cual, no se reconoce ningún rédito a favor del afectado con la retención.

Como se precisará más adelante cuando sea abordado el análisis del Impuesto de Industria y Comercio, este replanteamiento doctrinal de la DIAN genera también efectos adversos desde el punto de vista impositivo, pues suscita el nacimiento de un ingreso neto para el socio oculto que ya fue gravado en cabeza del gestor, ocasionando una doble imposición.

- **Reparto de utilidades. NO pago.** No obstante lo indicado anteriormente, es importante resaltar que si bien para la DIAN el reparto de utilidades por parte del gestor a el o los partícipes ocultos constituye un pago, existen posiciones en contra que consideran que no se trata de un pago, sino de un reparto de utilidades, puesto que, según lo establece el mismo Código de Comercio, la obligación que se genera para el gestor es la de dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

Esta posición que considera el reparto de utilidades como un pago (acogida por la DIAN), NO es coherente y ni respetuosa del contrato en sí mismo. Como lo apunta al respecto Parra Escobar, “no está de acuerdo con la ley el considerar que los pagos a los partícipes por utilidades sean costo del gestor, pues este realiza todas las operaciones para el contrato de cuentas en participación, aunque aparezcan a su nombre. Por ello contablemente se registran como ingresos y gastos de terceros”¹⁰².

Conclusión. Por explicado anteriormente, se concluye que la tesis sostenida por la DIAN antes del Concepto N° 041483 de 2004 es la más apropiada para determinar los

¹⁰² Ibid., p. 366.

efectos fiscales del contrato, pues es coherente con la naturaleza jurídica del contrato y evita los efectos financieros e impositivos adversos.

3.1.3 Impuesto al valor agregado (IVA)

El impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto, que grava el consumo y que por lo tanto recae en el consumidor final de los bienes o servicios. El impuesto al valor agregado, como su nombre lo indica, grava todas las etapas de la cadena productiva y de la distribución y comercialización en la medida en que se van agregando valores.

Debe distinguirse el tratamiento del IVA en cuanto a: las actuaciones del gestor frente a terceros **(i)**; las actuaciones del gestor dentro de la participación **(ii)**; las actuaciones del o los partícipes ocultos frente a terceros **(iii)**; las actuaciones del o los partícipes ocultos dentro de la participación **(iv)**; y, por último, en cuanto al aporte efectuado por los partícipes ocultos para el desarrollo del objeto del contrato **(v)**:

- (i) Impuesto al valor agregado en cuanto a las actuaciones del gestor frente a terceros.** Para el Código de Comercio el gestor es considerado como único dueño del negocio frente a terceros. En la medida en que el gestor adelanta las actividades enmarcadas dentro del hecho generador de este tributo, es él quien debe cumplir con las obligaciones tributarias derivadas de su actuación, dependiendo de si es responsable del régimen simplificado o del régimen común.

El Concepto No. 041483 de 2004 señala que “en lo que respecta al manejo del IVA, será el socio gestor quien liquide, facture, recaude, declare y pague el impuesto correspondiente a la explotación de las cuentas en participación, por ser este la única

persona visible ante los terceros”, de manera que el partícipe inactivo no tiene responsabilidad frente a este impuesto. De igual forma, anotó el concepto referido, que el gestor tendrá derecho a solicitar los impuestos descontables y las retenciones practicadas por este impuesto”.

En conceptos anteriores al N° 041483 de 2004, la DIAN había indicado que la responsabilidad de cada partícipe, en relación con el impuesto sobre las ventas, se determinaría por lo convenido en el contrato. Inclusive, sugirió en varias oportunidades, de manera antitécnica, y por tanto, equivocada, que los partícipes ocultos o inactivos pertenecientes al régimen común, en cuanto propietarios de los bienes, serían responsables según su calidad, en la proporción que les correspondiera.

El Concepto N° 041483 de 2004 preserva la esencia del impuesto al valor agregado. Si bien, frente al manejo de la declaración de renta, el concepto de 2004 va en contra de la naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación, como ya fue explicado, frente al IVA, este concepto se muestra respetuoso de su esencia (lo que no ocurría en los conceptos que lo precedieron). Ello, debido a que ha interpretado, de forma acertada, que, en lo que respecta a la ejecución de las cuentas en participación, quien debe liquidar, facturar, recaudar, declarar y pagar el IVA es el gestor (quien también es el único que tendrá derecho a solicitar los impuestos descontables y las retenciones practicadas por este impuesto), por cuanto es la única persona visible ante terceros. En consecuencia, los efectos del IVA deben recaer en él y no en los partícipes ocultos, en quienes no debe recaer ninguna responsabilidad por estar ocultos frente a terceros y a la Administración.

En el contrato de cuentas en participación es claro que el responsable del hecho generador es el gestor, quien lleva a cabo el objeto del contrato, y, en tal sentido, quien ejecuta las actuaciones contempladas por la ley como hecho generador del impuesto.

- (ii) **Impuesto al valor agregado en cuanto a las actuaciones del gestor dentro de la participación.** – La DIAN ha indicado que, dado que las actividades desplegadas en desarrollo del contrato de cuentas en participación tienen unidad de fin, cual es lograr el objeto del contrato, éstas no pueden ser consideradas como un servicio y, en ese sentido, no causaría impuesto sobre las ventas. El Concepto N° 117694 de 2000 de la DIAN, al respecto ha indicado que “**no sería legalmente válido considerar que el gestor está prestando servicio alguno a los partícipes inactivos, actuación que por lo mismo no causa impuesto sobre las ventas**”.
- (iii) **Impuesto al valor agregado en cuanto a las actuaciones del o los partícipes ocultos frente a terceros.** – El partícipe oculto es responsable del IVA en la prestación de servicios a terceros, cuando se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 1° del Decreto 1.372 de 1992¹⁰³ (Oficio N° 099599 de 2006).
- (iv) **Impuesto al valor agregado en cuanto a las actuaciones del partícipe oculto dentro de la participación.** Considera la DIAN que el servicio prestado por los partícipes ocultos al gestor en desarrollo del contrato NO generan IVA.
- (v) **Impuesto al valor agregado en cuanto al aporte efectuado por los partícipes ocultos para el desarrollo del objeto del contrato.** – En el Oficio N° 099599 de

¹⁰³ Artículo 1° del Decreto 1.372 de 1992, que dispone que “para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”.

2006, la DIAN ha interpretado que los aportes entre los colaboradores para el desarrollo del objeto del contrato NO generan IVA.

Conclusiones. (1) El socio gestor es quien debe liquidar, facturar, recaudar, declarar y pagar el IVA, en desarrollo de las cuentas en participación, por ser este la única persona visible ante los terceros. En consecuencia, el gestor es el único que tendrá derecho a solicitar los impuestos descontables y las retenciones practicadas por el IVA; (2) Los aportes entre los colaboradores para el desarrollo del objeto del contrato NO generan IVA; y (3) Las actividades desplegadas por el gestor en desarrollo del contrato no generan IVA para el partícipe oculto, pues no se considera que el gestor esté prestando servicios al oculto. Tampoco generan IVA los servicios prestados por el partícipe oculto al gestor, salvo que éstos sean prestados a terceros, caso en el cual sí generarían IVA, y será el gestor el llamado a causarlo, liquidarlo, facturarlos y declararlos a la administración.

Algunas consideraciones a propósito del manejo del impuesto sobre las ventas en el contrato de colaboración empresarial.

El Impuesto sobre las Ventas o Impuesto al Valor Agregado afecta el funcionamiento de la economía. Este puede tener incidencia en el mayor o menor costo de un bien en el comercio. En relación con el contrato de cuentas en participación, igual que ocurre en situaciones concretas que se presentan en el mundo jurídico y negocial, la planeación fiscal constituye una herramienta estratégica e indiscutible de las organizaciones para el propósito de hacer más eficiente el pago de impuestos, con las implicaciones que ello acarrea en términos de competitividad, en un mundo donde la competencia es determinante para el éxito o el fracaso de una empresa. La dinámica real de impuestos como el IVA evidencia el esquema de costos y deducciones, y permite llegar allí donde empieza a jugar la lógica de la arquitectura contractual y de la optimización fiscal.

Un sencillo ejemplo puede ilustrar las consideraciones planteadas:

Supongamos que hay dos partes interesadas en suscribir un contrato de cuentas en participación para la venta en el país de prendas de vestir exteriores. De un lado, tenemos a **LA PARTE A** (partícipe oculto), que tiene a su disposición el capital para comprar insumos: la tela, el hilo, las cremalleras, etc.; y, de otro lado, tenemos a **LA PARTE B** (gestor), que tiene todo el conocimiento de la logística de la venta y la mano de obra. La única ocupación de ambas partes es el contrato de cuentas en participación que planean celebrar, no se dedican a nada más.

Bajo estos presupuestos, **¿convendría celebrar un contrato de cuentas en participación?**

Miremos qué pasa bajo las siguientes dos variables, tras la suscripción del contrato de cuentas en participación:

- (1) **Primera variante.** **LA PARTE A** compró la tela, el hilo y las cremalleras para entregárselo a **LA PARTE B**, y tuvo que pagar, por concepto de IVA \$20.000.000 por la compra de dichos insumos. Y, **LA PARTE B**, luego de elaborar las prendas de vestir exteriores, con los insumos entregados por **LA PARTE A**, conforme a lo pactado en el contrato y en cumplimiento del mismo, las vendió y, recibió a cambio, \$200.000.000.

En esta primera variante de nuestro caso hipotético, el gestor, conforme a las disposiciones normativas del contrato de cuentas en participación, es quien tiene la responsabilidad de liquidar, facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto de IVA que corresponda a la explotación de las cuentas en participación, por ser este la única persona visible ante los terceros. De igual forma, el gestor tendrá derecho a solicitar los impuestos descontables y las retenciones de IVA a él practicadas. Y al partícipe inactivo no le corresponde responsabilidad alguna frente a este impuesto.

Dado que quien compró los insumos fue el partícipe oculto, el gestor no podría descontar valor alguno por concepto de IVA, pues no fue quien incurrió en el hecho generador materializado en la compra de los insumos.

LA PARTE A (gestor) tampoco podría descontar los \$20.000.000 de IVA que pagó el partícipe oculto, convirtiéndose este impuesto en un mayor costo de la operación¹⁰⁴.

Como puede apreciarse en esta variante del caso hipotético, bajo las condiciones planteadas, no convendría celebrar este contrato de cuentas en participación, pues **LA PARTE B** (gestor) no podría descontarse lo que pagó **LA PARTE A** por el IVA al comprar los insumos para la manufactura de las prendas de vestir exteriores, dado que no fue el gestor quien incurrió en el hecho generador, convirtiéndose el IVA en un mayor costo de la operación.

- (2) **Segunda variante.** **LA PARTE A** entrega el capital a **LA PARTE B**, para que este último se encargue de comprar los insumos, quien en efecto los compra, dirige la manufactura de las prendas de vestir exteriores y las vende, conforme lo convinieron en el contrato de cuentas en participación.

En este evento es **LA PARTE B** (gestor) quien compra de los insumos necesarios para la manufacturación de las prendas y paga el de IVA (\$20.000.000) por ese concepto. Además, es quien transforma los insumos en el producto final, que vende, en cumplimiento de lo convenido, y recibe como producto de esa venta \$200.000.000.

¹⁰⁴ En efecto, el artículo 488 del Estatuto Tributario es claro al establecer que “sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y **que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.**” (Negritas fuera del texto original).

En este evento es el gestor quien debe descontar los \$20.000.000 pagados por concepto de IVA al momento de la compra de los insumos. Por tanto, lo óptimo o recomendable para este negocio es que **LA PARTE A** (oculto) aporte el capital y **LA PARTE B** (gestor) se encargue de comprar los insumos para la manufactura y posterior venta de las prendas de vestir. Lo contrario conduciría a un sobre costo de la mercancía, con las implicaciones que ello tiene competitivamente hablando.

Este ejemplo, con toda su simpleza, es muestra de la importancia fundamental de conciliar las consideraciones tributarias, contractuales, contables y operativas para efectos de tomar una decisión acertada. Lo contrario podría conducir a un error con un alto costo para el éxito de un negocio.

No conviene hacer análisis inconexos de las consecuencias fiscales, contables y contractuales, pues estas materias están íntimamente relacionadas; las unas inciden en las otras y juntas forman una situación compleja que debe preverse y enfrentarse con criterio multidisciplinar¹⁰⁵.

3.1.4 Impuesto de Industria y Comercio (ICA)

Conforme a lo dispuesto por la Ley 14 de 6 de julio de 1983, el Impuesto de Industria y Comercio (en adelante ICA)¹⁰⁶ recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios¹⁰⁷ que lleven a cabo, directa o indirectamente, personas naturales, jurídicas o

¹⁰⁵ SANÍN BERNAL, Ignacio. Injerencia recíproca societario y tributario. Medellín: Ceta, 2012. p. 10.

¹⁰⁶ La Ley 14 de 1983 regula todo lo concerniente al Impuesto de Industria y Comercio de su capítulo Segundo

¹⁰⁷ La Ley entiende por **actividades comerciales** “las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios” (Artículo 35); por **actividades industriales** “las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes” (Artículo 34); y por **actividades de servicios** “las dedicadas a

sociedades de hecho en las respectivas jurisdicciones municipales, sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. Este impuesto **grava los ingresos netos** del sujeto pasivo del mismo.

Si la actividad que desarrolla el gestor le acarrea la obligación de pagar el ICA, debe ser él quien cumpla las obligaciones formales correspondientes de registrar, contabilizar, declarar y pagar el impuesto.

Cuando el socio gestor da aplicación a la interpretación contenida en Concepto de la DIAN N° 041483 de 2004, tantas veces citado, no sólo aparece frente a terceros como el único responsable de todas las actividades realizadas en cumplimiento del contrato, sino que lleva su contabilidad la totalidad de los ingresos, costos y gastos incurridos en el mismo. De allí que al presentar la declaración del ICA, también declare la totalidad de los ingresos y sobre éstos liquide el impuesto correspondiente.

Bajo este tratamiento, no es adecuado que el partícipe oculto también sea responsable del impuesto de industria y comercio, pues de cobrarse este impuesto también al él, se estaría, según lo dicho por el Consejo de Estado, ante un caso de doble tributación.

A este propósito, el Consejo de Estado, en sentencia de 26 de enero de 2012, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia, abordó el tema concreto de la viabilidad del pago del impuesto de industria y

satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automotrices y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho”.

comercio por parte del socio oculto, habiendo sido previamente cancelado por el partícipe gestor. El Consejo de Estado indicó lo siguiente:

Es claro que en el evento tratado, si bien la actora, en su calidad de partícipe inactivo, realiza, aunque de manera indirecta, actividades gravadas de las que obtienen ingresos en el Distrito Capital, lo que en principio la haría responsable del ICA en la proporción del ingreso que corresponde a su participación, también es cierto que como lo demostró la sociedad y lo admitió la Administración, el socio gestor cumplió con la obligación de pagar el impuesto que correspondía sobre la totalidad de los ingresos derivados del contrato celebrado con la sociedad actora, de donde, en el caso de exigir al partícipe inactivo el pago del tributo sobre el ingreso que le correspondió en dicho contrato, se generaría una doble tributación sobre el mismo valor.

Por lo anterior, y en aplicación de la prevalencia de la verdad real sobre la formal, no puede pretenderse el doble recaudo (...).

Si somos consistentes, cada uno debería tributar lo que le corresponde y, en ese evento, tampoco habría doble tributación, y cada uno pagaría el ICA, en la proporción que le corresponde sobre los ingresos, de acuerdo a lo pactado del contrato.

La posición asumida, en cumplimiento del concepto de 2004, da lugar, igualmente a que pueda generarse una doble tributación, en la medida en que el gestor declara y tributa sobre la totalidad de los ingresos percibidos por la ejecución del contrato, pero, como la DIAN ha conceptuado que la utilidad que le corresponde a los partícipes la debe entregar el gestor como un pago, este valor puede ser tomado por el respectivo municipio como un ingreso neto, susceptible de ser gravado con el ICA, en cabeza del partícipe oculto, llevando a una doble imposición.

3.1.5 Algunas obligaciones formales: facturación y medios magnéticos

Facturación. Si el gestor aparece frente a terceros como el único dueño del negocio, es éste el único llamado a cumplir las obligaciones de facturar, liquidar y cobrar el IVA, cuando a ello haya lugar, y en el caso de las compras de bienes o servicios, en desarrollo del objeto del contrato, es el llamado a efectuar la retención en la fuente correspondiente, conforme a lo ya explicado. Como consecuencia de esto, el partícipe oculto nada tiene que ver en las obligaciones formales.

Al respecto, anotó el Concepto N° 030569 de 1999 que el partícipe oculto no está obligado a expedir factura para obtener el reconocimiento de utilidades por cuanto esta actividad no configuraba operación de servicios o venta sujeta a facturación. Se refirió a lo establecido por el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, el cual dispuso que la "factura de venta o documento equivalente se expedirá, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales", señalando, en tal sentido, que el reconocimiento para un partícipe oculto de las utilidades provenientes de un contrato de cuentas en participación no podría ser considerado una operación de venta, importación o prestación de un servicio en los términos del artículo 616-1, por lo que no existe obligación de facturar por parte de éste¹⁰⁸.

Esto conduce a preguntarse cuál es la coherencia que ha mantenido la DIAN frente al manejo sugerido respecto del contrato de cuentas en participación: Si considera que no implica servicios entre los contratantes por tener las partes intervinientes un mismo interés que los motiva aunar esfuerzos en causa común, ¿a título de qué entonces esta entidad dice

¹⁰⁸ Este concepto revocó el tercer problema jurídico del Concepto N° 021239 del 31 de marzo de 1998, a través del cual la DIAN había tratado de obligar a los partícipes ocultos a producir facturas, lo cual, como lo indicó Armando Parra Escobar en su libro *Planeación Tributaria y Organización Empresarial*, es contrario a todas las normas vigentes y a la naturaleza del contrato. En su concepto, aceptarlo implicaría una violación al Código de Comercio.

que el gestor debe hacer retención en la fuente al partícipe por reparto de utilidades (lo que considera equivocadamente como un pago)?

Medios magnéticos. Respecto de esta obligación formal, la DIAN se ha pronunciado resaltando que el gestor deberá cumplir con la obligación de enviar información en medios magnéticos si supera los topes a partir de los cuales debe hacerlo. Esta entidad indicó que el soporte para determinar si el gestor debe cumplir o no con la obligación de enviar información en medios magnéticos son los registros en las cuentas de orden contingentes.

Así lo señaló a través del Concepto N° 040370 de 30 de junio de 2002, donde además explicó lo siguiente, en lo concerniente al manejo contable de las cuentas en participación:

“(…) el Decreto 2650 de 1993 contentivo del Plan Único de Cuentas para comerciantes, establece que las cuentas en participación deben registrarse en las “Cuentas de Orden” en el Grupo 91 de Responsabilidades contingentes, en la descripción de la cuenta 9135:

“Registra el valor de las responsabilidades contraídas por el ente económico, quien actúa en calidad de gestor (administrador del negocio) en la ejecución de contratos de cuentas en participación suscritos y desarrollados conforme a la legislación comercial vigente, tales como obligaciones financieras, proveedores, cuentas por pagar, aportes de los partícipes, ingresos, entre otros.

“Los bienes y sus respectivos valores que están bajo su responsabilidad, representados en dinero, inventarios, propiedades planta y equipo, costos, gastos, etc., se registrarán, discriminarán y controlarán en la respectiva cuenta del grupo 94 responsabilidades contingentes por contra.

“Las utilidades que le correspondan al ente económico (gestor) se deben registrar en la cuenta respectiva del grupo 41”.

“En consecuencia, en estas cuentas de orden se registrará el monto de los ingresos obtenidos en la venta de bienes o prestación de servicios objeto del contrato.

“Es necesario anotar que el grupo 41 corresponde a los “Ingresos operacionales” y que según la norma transcrita es aquella en la que se llevan

los ingresos del contrato de cuentas en participación provenientes de las utilidades.

“Vale la pena anotar que “Las cuentas de orden contingentes” constituyen uno de los elementos de los estados financieros y reflejan los hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la estructura financiera de un ente económico, tal como lo prevé el artículo 34 del Decreto 2649 de 1993.

“En consecuencia, considera el Despacho que los registros efectuados en las “cuentas de orden contingentes” de los ingresos y activos correspondientes a un contrato de Cuentas en participación servirán como soporte y para determinar si el gestor o los partícipes deben cumplir con la obligación de enviar información en medios magnéticos de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario, toda vez que como ya se anotó estas cuentas conforman uno de los elementos de los estados financieros que hacen parte de la contabilidad de cada uno de los partícipes como contribuyente. De esta manera los partícipes están en la obligación de informar cuando superen los topes para ese efecto”.

3.2 APROXIMACIÓN A LOS EFECTOS FISCALES DE LOS CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES

En esta sección, se pondrá de presente la situación de los consorcios y uniones temporales frente a los impuestos estudiados en la presente monografía. En una primera subsección se planteará una breve sinopsis del escenario fiscal de los consorcios y las uniones temporales (3.2.1); posteriormente, se estudiarán los efectos de estas figuras con relación al impuesto de renta y complementarios (3.2.2), al impuesto sobre las ventas (3.2.3), al impuesto de industria y comercio (3.2.4) y frente a la retención en la fuente (3.2.5); la contabilidad de los consorcios y uniones temporales (3.2.6); obligación de facturar (3.2.7); e información exógena (3.2.8).

3.1.1 Sinopsis

A manera de resumen de conceptos anteriores y de lo que se tratará en este capítulo, se propone la siguiente síntesis:

Concepto de consorcio	Ley 80 de 1993, artículo 7º, numeral 1º.
Concepto de unión temporal	Ley 80 de 1993, artículo 7º, numeral 2º.
¿Persona jurídica?	No configuran una persona jurídica
Impuesto de renta	No son contribuyentes de renta.
IVA	En principio, no son responsables. E.T. Art. 437.
ICA	No son sujetos pasivos. L. 1430/10
Retención en la fuente	Deben practicarla.

3.2.1 Impuesto de renta y complementarios

El régimen aplicable a los consorcios y uniones temporales con respecto al impuesto de renta y complementarios ha sufrido distintas modificaciones con el paso del tiempo, catalogándolos, unas veces como sujeto pasivo de estos tributos, y otras en que los aparta del listado de contribuyentes.

En un primer momento, mediante la ley 75 de 1986, se le atribuyó la calidad de contribuyente a los consorcios¹⁰⁹. El artículo 34 de la norma en cuestión disponía claramente que “los consorcios y similares son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, y para tal efecto se asimilan a las sociedades limitadas¹¹⁰”.

El Estatuto Tributario –Decreto 624 de 1989- recogió y consagró, a través del inciso 3º del artículo 13, lo que la ley 75 de 1986 había enunciado en su momento y los consorcios asumieron la calidad de sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios, sin ningún señal de duda. Sin embargo, toda vez que en aquél entonces la figura del consorcio tampoco generaba una persona jurídica, la norma fue sometida una vez más a un control de constitucionalidad, del cual salió avante mediante la sentencia No. 146 del 18 de octubre de 1990 y dejó en firme el estatus del consorcio frente a dicho tributo.

En un tercer momento, el Gobierno manifestó la dificultad que tenía la Administración de Impuestos para fiscalizar a estas figuras en virtud de la transitoriedad que las caracterizan. Fue por ello que a través de la ley 49 de 1990, fueron excluidos los consorcios como

¹⁰⁹ Vale la pena recordar en este punto que todavía no se habían configurado las uniones temporales, pues su origen se encuentra en la ley 80 de 1993, a diferencia de los consorcios que iniciaron su vida jurídica previamente, tal como se indicó en el capítulo correspondiente de esta monografía.

¹¹⁰ La expresión “y similares” fue declarada como inexecutable por la Corte Suprema de Justicia (Sentencia de julio 2 de 1987, M.P. Hernando Gómez Otálora), toda vez que se consideró como violatoria del principio de legalidad del tributo al no expresar en forma clara y precisa el sujeto pasivo del impuesto.

contribuyentes, aunque posteriormente fueron dictadas algunas normas que pretendían optimizar la fiscalización y el recaudo de las rentas de los consorciados y no de la figura en general, dándole un nuevo alcance a la contabilidad del consorcio como soporte de los ingresos que percibían sus miembros.

Como la estabilidad de las normas fiscales no es una característica del régimen tributario en Colombia, con el advenimiento de la ley 80 de 1993 el tratamiento fiscal de los consorcios, y ahora sí de las uniones temporales, se les reconoció una vez más su calidad de contribuyentes de renta y complementarios. Decía el parágrafo 2º del artículo 7º de la ley en mención que “para efectos impositivos, a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades pero, en ningún caso, estarán sujetos a doble tributación”, es decir, que no tributarán por el mismo concepto los consorcios y los consorciados, las uniones temporales y aquellos unidos. Este régimen tuvo aplicación durante los años 1994 y 1995.

Finalmente, el legislador tributario decidió emprender una gran empresa legislativa y expidió la ley 223 de 1995, dentro de la cual el régimen tributario de los consorcios y uniones temporales volvió a ser modificado. Sin embargo, esta última reglamentación ha perdurado en el tiempo y continúa su vigencia hasta el día de hoy, siendo éste el régimen aplicable a estas figuras. Dice la norma:

Artículo 61. Renta a le los Consorcios y Uniones Temporales. El artículo 18 del Estatuto Tributario quedará así:

"Artículo 18. Renta de los Consorcios y Uniones Temporales. Los Consorcios y las Uniones Temporales no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Los miembros del Consorcio o la Unión Temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar, de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del Consorcio o Unión Temporal (.)" (Subrayas por fuera del texto original).

Así las cosas, como claramente lo establece la norma antes transcrita, ni los consorcios ni las uniones temporales son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios. Sin embargo, los hechos económicos que surjan de las actividades adelantadas por intermedio de estas figuras se deben registrar en la contabilidad de cada uno de los consorciados o unidos temporalmente, a prorrata de la participación de cada uno de ellos en el respectivo contrato. Igual suerte deben correr los ingresos, costos y deducciones, los cuales deberán ser declarados en cabeza de los consorciados o unidos. Así las cosas, el tributo será declarado en sede de cada uno de ellos y no por un ente que los congrege.

Frente a este aspecto, la DIAN ha conceptuado en numerosas ocasiones, y ha reiterado que “los miembros de un consorcio o unión temporal responden directamente de las obligaciones tributarias que se generen en desarrollo del contrato de colaboración empresarial. Valga la pena aclarar que tal responsabilidad nace porque la misma ley así lo consagró en el sentido de establecer para los consorcios y uniones temporales la calidad de no contribuyentes del impuesto de renta y complementarios. Por lo tanto como consecuencia del anterior mandato legal, al no ser el consorcio sujeto pasivo del impuesto sobre la renta no hay obligación alguna sobre la cual los consorciados deban responder al lado del consorcio en forma solidaria, en razón a que cada uno de ellos responde directamente por los ingresos, costos y deducciones le (sic) corresponde de acuerdo con su participación. Por lo tanto responden por los impuestos, sanciones e intereses que se deriven de su participación¹¹¹”.

3.2.3 Impuesto al valor agregado (IVA)

Con relación a este impuesto, las normas tributarias son claras al señalar que, de forma independiente, cada uno de los consorciados o unidos temporalmente, lo liquidan en

¹¹¹ DIAN, Concepto tributario 040403 de 2000. En este concepto, la DIAN conceptúa sobre si son responsables solidarios los consorciados por las obligaciones tributarias de los consorcios que forman parte.

proporción a los valores facturados. Es decir, la regla general es que los consorcios y uniones temporales no son responsables del impuesto, sino que lo son sus partícipes en la misma proporción en que facturen.

Sin embargo, la ley 488 de 1998 introdujo una excepción a la anterior regla, pues al modificar el artículo 437 del Estatuto Tributario contempla la posibilidad de que los consorcios y las uniones temporales sean responsables del IVA. Lo anterior, siempre y cuando sean éstos quienes adelanten las actividades gravadas y no cada partícipe individualmente. “En aquellos casos en los cuales la actividad [gravada] se ejerza en forma directa por el consorcio o unión temporal, con empleados propios y no de los partícipes y en general efectúe los servicios como un ente, es responsable del impuesto sobre las ventas¹¹²”.

Así las cosas, cuando los consorcios y las uniones temporales las que ejecuten directamente estas las actividades y éstas se encuentren gravadas con IVA, serán responsables del tributo. Como corolario de lo anterior, aquellos consorcios o uniones temporales que se enmarquen dentro de tal situación, deberán igualmente cumplir con todas y cada una de las obligaciones que surgen de tal calidad. Deberá inscribirse en el Registro Único Tributario con las debidas responsabilidades, llevar una cuenta mayor bajo el rótulo de “Impuesto a las ventas por pagar” con los elementos contemplados en el artículo 509 del Estatuto Tributario, presentar bimestralmente la respectiva declaración de IVA, actuar como agente de retención a dicho título cuando realice operaciones gravadas, solicitar autorización de la numeración para facturar ante la Administración de Impuestos de la jurisdicción, entre otras.

¹¹² PARRA ESCOBAR, Armando. Planeación tributaria y organización empresarial. Bogotá D.C.: Editorial Legis, 2006. p. 373.

Es importante aclarar, para efectos de un óptima planeación fiscal, que aquellos aportes que realicen los consorciados o unidos temporalmente a las respectivas figuras, ya sea en bienes o servicios, no generan IVA. Extrapolando las consideraciones que se tienen frente a los contratos de cuentas en participación, se podría argüir con igual sentido que al existir unidad de fin y la búsqueda de un objeto común, las asistencias que se presten mutuamente para su consecución no se encuentran afectadas por este tributo.

3.2.4 Retenciones en la fuente.

Señala el artículo 368 del Estatuto Tributario que los consorcios y uniones temporales, en virtud de la modificación introducida por el artículo 115 de la ley 488 de 1998, son agentes de retención en la fuente del impuesto sobre la renta, y por ende, del IVA. Expresa el anterior artículo que los consorcios y uniones temporales son agentes retenedores por los pagos o abonos en cuenta por concepto de ingresos tributarios realizados a favor de un contribuyente de renta.

Sin embargo, el Consejo de Estado (expediente 9565, Sección Cuarta, 29 de octubre de 1999) ha ido un poco más allá de lo que las normas establecen al predicar una solidaridad entre los consorciados o unidos temporalmente respecto de las obligaciones fiscales. Si bien la solidaridad establecida en el artículo 7º de la ley 80 de 1993, solamente está prevista para las obligaciones derivadas de la celebración y ejecución del contrato esta se puede extender al pago y la obligación de retener que se predica de cada uno de los consorciados o unidos temporalmente.

3.2.5 Los consorcios y uniones temporales frente al impuesto de industria y comercio (ICA)

La ley 1430 de 2010 introdujo un régimen bastante confuso en cuanto al manejo que los consorcios y uniones temporales deben darle al impuesto de industria y comercio. Dice el artículo 54 de la ley, el cual se transcribe sin modificación alguna:

ARTÍCULO 54. SUJETOS PASIVOS DE LOS IMPUESTOS TERRITORIALES. *Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto. En materia de impuesto predial y valorización, igualmente son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión.*

PARÁGRAFO. Frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos.

En los contratos de cuenta de participación el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor; en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, los será el representante de la forma contractual.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria respectiva de señalar agentes de retención frente a tales ingresos.

De la confusa redacción de la norma se puede concluir que los consorcios y uniones temporales no son sujetos pasivos del ICA, sino que lo son los sujetos que componen estas estructuras. Sin embargo, si bien los contribuyentes de este impuesto son los consorciados o unidos temporalmente, quien debe cumplir con el deber formal de declararlo es la figura a través de su representante, es decir, quien lleve la vocería. Pero esta desacertada norma confunde y no deja ver la razón detrás de la determinación de un manejo como el

planteado. Inicialmente, la figura del consorcio o de la unión temporal debería ser transparente para efectos del impuesto de industria y comercio, toda vez que no siendo un sujeto pasivo se conformaba con transferir la carga tributaria a sus miembros en proporción a sus participaciones en el contrato siendo éstos los obligados a declarar, pagar y hacer uso de las retenciones en la fuente practicadas a título de ICA.

Pero la norma deshecha completamente la noción de transparencia y si bien no consagra a los consorcios y uniones temporales como sujetos pasivos de este tributo, las obligaciones formales derivados de aquél se radican en cabeza de la figura.

3.2.6 Contabilidad de los consorcios y uniones temporales.

La DIAN, mediante los conceptos 54697 de 1996 y 23345 de 1997, reconoce que si bien no es una obligación legal para los consorcios y uniones temporales llevar contabilidad, sí recomienda que se lleven registros contables de todos sus ingresos, costos y gastos incurridos con ocasión del contrato para el cual se constituyeron. Lo anterior se fundamenta en la necesidad de contar con respaldos contables mediante los cuales se pueda demostrar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto en cabeza de consorcio o unión temporal como de sus integrantes.

Siguiendo en la misma línea, la DIAN expide el concepto 34428 de 1999 mediante el cual expresa que los consorciados o unidos temporalmente debe llevar contabilidad en debida forma, declarando de firma individual los ingresos, costos y deducciones según su participación en el contrato. Lo anterior resulta ser de suma importancia cuando el consorcio o la unión temporal adelanta actividades directamente que den lugar a considerarlo como responsable de IVA en los términos precisados en líneas anteriores.

3.2.7 Facturación

Como regla general, las facturas son expedidas por cada uno de los miembros del consorcio o unión temporal. Sin embargo, hay situaciones en las que la entidad contratante puede exigirle cuentas de cobro a la figura constituida por lo que se torna necesario informar expresamente que se está actuando por cuenta de los consorciados o unidos temporalmente.

Al respecto el Decreto 3050 de 1997, mediante su artículo 11º, señala que:

Sin perjuicio de la obligación de registrar y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que incumben a los miembros del consorcio o unión temporal, para efectos del cumplimiento de la obligación formal de expedir factura, existirá la opción de que tales consorcios o uniones temporales lo hagan a nombre propio y en representación de sus miembros o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros.

Así pues, cuando los consorcios o uniones temporales actúen de forma directa, deberán expedir la correspondiente factura que incluya el IVA generado por ser éstos responsables de este impuesto, pero deben informar expresa y claramente que actúan en nombre de los miembros que conforman la respectiva figura. En virtud del mismo Decreto 3050 antes citado, se señala lo siguiente:

Quien efectúe el pago o abono en cuenta deberá practicar al consorcio o unión temporal la respectiva retención en la fuente a título de impuesto de renta y corresponderá a cada uno de sus miembros asumir la retención en la fuente a prorrata de su participación en el ingreso facturado.

El impuesto sobre las ventas discriminado en la factura que expida el consorcio o unión temporal, deberá ser distribuido a cada uno de los miembros de acuerdo con su participación en las actividades gravadas que dieron lugar al impuesto, para efectos de ser declarado.

Pero debe tenerse en cuenta que si la actividad es adelantada directamente por el consorcio o la unión temporal, la opción contemplada en el artículo 11° del Decreto 3050 de 1997 sólo será posible en el preciso supuesto de que la operación no sea de aquellas gravadas con IVA, pues de lo contrario resulta obligatorio que sea aquellos entes quienes expidan la factura, tal como lo señala el concepto No. 22590 de 1999 expedido por la DIAN, identificándose con el NIT que le ha sido asignado.

3.2.8 Información exógena

Respecto a la obligación de suministrar información exógena a través de medios magnéticos, consignada en el artículo 631 del Estatuto Tributario, debe señalarse que, tal como lo afirmó la DIAN a través del concepto No. 16666 de 1999, los consorcios y uniones temporales no deberán reportar aquella indicada en los literales a, f, h, i, l y m de la norma en comento.

4. CONCLUSIONES

1. La permanente búsqueda sistemática de ventajas comparativas que le permita a los sujetos alcanzar, mantener y mejorar su posición en el entorno socioeconómico, ha llevado a que renuncien a figuras jurídicas individualistas y aisladas, propendiendo cada vez más por modelar esquemas de cooperación y unión de esfuerzos.
2. El contrato de cuentas en participación es una modalidad de los contratos de colaboración recíproca, con su propia naturaleza jurídica, que la hace claramente diferenciable de otras figuras. Este contrato configura una alternativa de financiación y de inversión en la que el gestor (o gestores) es receptor de fondos de unos inversionistas (el o los partícipes ocultos) para participar en los resultados (utilidades o pérdidas) de un negocio determinado que es desarrollado en forma exclusiva por el gestor, y que puede versar sobre operaciones de mercantiles o no mercantiles.
3. Si bien la obligación de llevar contabilidad está supeditada a la calidad de comerciante, no por ello puede excluirse este medio como el idóneo para la revisión y rendición de las cuentas en las cuentas en participación para quienes no ostenten tal calidad. De manera que, aún en el evento de que el gestor no se encuentre obligado a llevar contabilidad, se hace recomendable establecer como obligación a cargo de este hacerlo.
4. El contrato de cuentas en participación no crea una persona jurídica independiente de los partícipes. En esa medida, no se puede predicar que el contrato de cuentas en participación tenga calidad de sujeto pasivo de los impuestos. Por lo anterior, y

atendiendo al principio de legalidad consagrado por el artículo 338 de la Carta Magna, esta modalidad de contratos de colaboración no puede ser considerada como contribuyente. Por ello, para la aplicación de las normas tributarias debe considerarse a cada uno de los partícipes, analizando individualmente la calidad de contribuyente o responsable, según su situación particular, así como la actividad que corresponda en desarrollo del contrato.

5. El gestor, en tanto figura visible ante terceros y la administración, y atendiendo a los lineamientos de la DIAN al respecto, es quien declara los ingresos, los costos y los gastos atinentes a la ejecución del contrato de cuentas en participación, quien disminuye el impuesto a cargo con la retención en la fuente que le practiquen y quien actúa en calidad de agente retenedor frente a los partícipes ocultos cuando les reparte sus utilidades. Además, es quien liquida el IVA cuando haya lugar, y el llamado a descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes gravados que se destinen al negocio ejecutado a través de la cuenta en participación, si ello procede. A los partícipes ocultos sólo les queda declarar lo que reciban como reparto de utilidades netas, sin posibilidad de descontar ningún concepto, diferente a la disminución del impuesto a cargo con la retención que le practica el gestor.
6. El Concepto N° 041483 de 2004 planteó un cambio en la forma de declarar el contrato de cuentas en participación. Antes de 2004, tanto el gestor como el partícipe oculto declaraban los ingresos, costos y gastos incurridos, en la proporción convenida en el contrato de cuentas en participación. A partir del concepto de 2004 corresponde al gestor declarar la totalidad de los ingresos provenientes de las cuentas en participación, junto con los suyos propios. En lo que respecta a los costos y deducciones relacionados con la explotación del contrato de cuentas en participación,

estos conceptos sólo podrán ser solicitados por el socio gestor. El socio oculto sólo recibirá la utilidad neta, en la forma o proporción convenida en el contrato.

7. En relación con tal cambio de doctrina por parte de la DIAN, las conclusiones son las siguientes:
 - a. **Respecto del impuesto de renta**, puede decirse que este concepto de 2004, la DIAN ha sacrificado la esencia jurídica del contrato, en aras de facilitar el control que a ella le compete y, probablemente, de incrementar las cargas tributarias a través de las retenciones en la fuente, que si bien son un anticipo al impuesto, no por ello dejan de generar efectos adversos desde el punto de vista financiero, en la medida que la devolución de los impuestos, cuando se presentan saldos a favor, demora, en el mejor de los casos, un año entre el momento de la retención y la devolución efectiva de este, lapso de tiempo durante el cual, no se reconoce ningún rédito a favor del afectado con la retención.
 - b. **Respecto del Impuesto de Industria y Comercio**, este replanteamiento doctrinal de la DIAN genera también efectos adversos desde el punto de vista impositivo, pues suscita el nacimiento de un ingreso neto para el socio oculto que ya fue gravado en cabeza del gestor, ocasionando una doble imposición.
 - c. **Respecto del IVA**, frente al IVA, este concepto se muestra respetuoso de su esencia (lo que no ocurría en los conceptos que lo precedieron). Ello, debido a que ha interpretado, de forma acertada, que, en lo que respecta a la ejecución de las cuentas en participación, quien debe liquidar, facturar, recaudar, declarar y pagar el IVA es el gestor (quien también es el único que tendrá derecho a solicitar los impuestos descontables y las retenciones practicadas por este impuesto), por cuanto es la única persona visible ante terceros. En

consecuencia, los efectos del IVA deben recaer en él y no en los partícipes ocultos, en quienes no debe recaer ninguna responsabilidad por estar ocultos frente a terceros y a la Administración.

8. Si bien la Ley 80 de 1993, al consagrar las figuras de los consorcios y uniones temporales, fue clara al señalar que bajo ninguna circunstancia se podría predicar la existencia de una personería jurídica predicable frente a estas, el Legislador ha pretendido darles ciertas prerrogativas que colisionan con dicha afirmación. Tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado, se han pronunciado en repetidas ocasiones sobre la no configuración de una persona jurídica independiente de los consorciados o de los unidos temporalmente, pero el Estatuto Aduanero nacional y otras normas de carácter mercantil desdibujan el principio de la no configuración de persona jurídica.
9. Dada la naturaleza, a veces brumosa de los consorcios y uniones temporales, han sido equiparados con otros tipos contractuales de naturaleza más o menos similar. Sin embargo, se perfilan unos rasgos específicos y particulares que impiden su asimilación con cualquier otra figura, tales como sociedades de hecho, cuentas en participación o sociedades comerciales.
10. El tratamiento que las normas fiscales le dan a los consorcios y uniones temporales, permiten predicar, en principio, una transparencia claramente establecida entre las obligaciones de las figuras y cada uno de sus miembros, dependiendo si las actuaciones las despliega el consorcio o los consorciados, la unión temporal o los unidos.

11. Frente al impuesto de industria y comercio el artículo 54 de la ley 1430 de 2010 introdujo un confuso tratamiento a los consorcios y uniones temporales. Si bien estas figuras no se configuran como sujetos pasivos de dicho tributo, sino que lo son sus miembros, quien está llamado a cumplir con la obligación formal de declarar el impuesto es el consorcio y la unión temporal en nombre de los verdaderos contribuyentes.

BILIOGRAFÍA

ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Contratos mercantiles. Contratos típicos. Colombia: Legis Editores S.A., 2012.

----- Contratos mercantiles. Contratos atípicos. Medellín: Biblioteca Jurídica Diké, 2002.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones fundamentales de Derecho tributario. Bogotá D.C.: Ediciones Rosaristas, 1997.

BROSETA PONT, Manuel. Manual de derecho mercantil. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1986.

----- Manual de derecho mercantil. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 2008.

BUITRAGO DUARTE, Bibiana. Análisis jurídico y tributario del contrato de cuentas en participación En Revista de derecho fiscal 2. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2004.

CORREA ARANGO, Gabriel. De los principales contratos mercantiles. Medellín: Biblioteca Jurídica Diké, 1988.

CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. El impuesto de renta en Colombia. Medellín: Editorial CIJUF, 2001.

GABINO PINZÓN, José. Derecho comercial, Volumen III. Bogotá: Librería Editorial Temis S.A., 1962.

GARRIGUES, Joaquín. Tratado de derecho mercantil, Tomo III. Madrid: Editorial Revista de Derecho Mercantil, 1963.

----- Dictámenes de derecho mercantil, Tomo I. Madrid: Aguirre, 1976.

----- Curso de derecho mercantil. Bogotá: Editorial Temis, 1987

GAY DE MONTELA, Rafael, Tratado práctico de sociedades mercantiles. Barcelona, Bosh, 1942.

PARRA ESCOBAR, Armando. Planeación tributaria y organización empresarial. Bogotá D.C.: Editorial Legis, 2006.

PLAZAS VEGA, Mauricio. El impuesto sobre el valor agregado IVA. Bogotá D.C.: Editorial Temis, 1998.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho tributario sustancial y procedimental. Bogotá D.C.: Editorial Temis, 1985.

SANÍN BERNAL, Ignacio, Injerencia recíproca societaria y tributaria. Medellín: Editorial Ceta, 2012.

SOLÁ DE CAÑIZARES, Felipe. El contrato de participación en el derecho español y en el derecho comparado. Madrid: Editorial Revista de Derecho Mercantil, 1954.

VIVANTE, César. Tratado de derecho mercantil, Volumen II. Madrid: Editorial Reus S.A., 1932.

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. SENTENCIAS:

- C - 040 de 1993
- C - 490 de 1993
- C - 414 de 1994
- C - 308 de 1994

- C - 430 de 1995
- C - 308 de 1998
- C - 949 de 2001
- T - 512 de 2007

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SENTENCIAS:

- Sentencia de octubre 12 de 2006. Número interno 15272
- Sentencia de 10 de abril de 2004. Expediente 13724
- Sentencia de 29 de octubre de 1999. Expediente 9565
- Sentencia de 31 de enero de 1997. Expediente 8065
- Sentencia de 7 de julio de 2000. Expediente 9997
- Sentencia de 24 de mayo de 2012. Expediente 2007-00350-01

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.
CONCEPTOS:

- Concepto N° 54697 de 1996
- Concepto N° 23345 de 1997
- Concepto N° 27919 de 1997
- Concepto N° 021239 de 1998
- Concepto N° 058079 de 1998
- Concepto N° 34428 de 1999
- Concepto N° 030569 de 1999
- Concepto N° 22590 de 1999
- Concepto N° 16666 de 1999
- Concepto N° 040403 de 2000
- Concepto N° 025670 de 2000
- Concepto N° 117694 de 2000
- Concepto N° 040370 de 2002

- Concepto N° 00001 de 2003
- Concepto N° 041483 de 2004
- Concepto N° 099599 de 2006
- Concepto N° 3653 de 2008